

L'IMPOT
SUR LES
PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES
AU MAROC

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le 21 juin 1932, à 3 heures

PAR

René POURQUIER

PARIS

AMÉDÉE LEGRAND

ÉDITEUR

93, BOULEVARD SAINT-GERMAIN, 93

1932

Pourquier.

THÈSE POUR LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

Professeurs honoraires : MM. SAUVAIRE-JOURDAN, $\odot$ I.;
LESCURE $\otimes$, $\odot$ I.; de BOECK, $\otimes$, $\odot$ I, NOAILLES $\odot$ A.

FERRON, $\otimes$, $\odot$ I, *Doyen*, professeur de *Droit commercial*.

BENZACAR, $\otimes$, $\odot$ I., professeur d'*Economie politique*.

FERRADOU, $\odot$ I., *Assesseur du Doyen*, professeur d'*Histoire du droit* et chargé d'un cours d'*Histoire du droit privé* (Diplômes d'études supérieures).

MARIA, $\odot$ I., professeur de *Droit romain*.

MARGAT, $\odot$ I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *droit international privé* (Licence).

BONNECASE, $\odot$ I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année).

PALMADE, $\odot$ A. $\otimes$, professeur de *Droit civil*.

VIZIOZ, $\odot$ I., professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures).

BONNARD, $\otimes$, $\odot$ I., $\otimes$, professeur de *Droit administratif* et chargé d'un cours de *Droit constitutionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).

POPLAWSKI, $\odot$ I., professeur de *Droit criminel* et chargé d'un cours de *Législation industrielle*.

BOYÉ $\odot$ A., $\otimes$, professeur de *Droit romain*.

MOUNIER, $\odot$ I., professeur d'*Economie politique* et chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).

BIBIÉ, $\otimes$, $\otimes$, professeur de *Droit international public*.

REGLADE, professeur de *Droit constitutionnel et administratif*.

GARRIGOU-LAGRANGE, professeur d'*Economie politique* et *Science financière*, chargé d'un cours de *Législation coloniale* (3^e année).

LABORDE LACOSTE, $\odot$ I., professeur à la *Faculté de Droit* d'Aix, chargé d'un cours de *Droit civil* (Licence), des cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours d'*Enregistrement*.

HUBRECHT, agrégé, chargé d'un cours de *Droit romain* (Licence 2^e année), d'un cours de *Pandectes* (Doctorat), et d'un cours d'*Histoire du droit public* (diplôme d'études supérieures).

ROUSSEAU, chargé de cours (*Droit international public*).

M. ARTIGUELONG, *secrétaire*.

Mme COSTES, *secrétaire-adjointe*.

Mme SOUBIE, *bibliothécaire*.

COMMISSION DE LA THÈSE

MM. GARRIGOU-LAGRANGE, *professeur*. *Président*

M. BONNARD, *professeur*

M. MOUNIER, *professeur*

} *Suffragants*

L'IMPOT
SUR LES
PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES
AU MAROC

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le 21 juin 1932, à 3 heures

PAR

René POURQUIER

PARIS

AMÉDÉE LEGRAND

ÉDITEUR

93, BOULEVARD SAINT-GERMAIN, 93

1932



L'IMPOT SUR LES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES AU MAROC

INTRODUCTION

La matière de l'imposition des plus-values foncières a été longuement et diversement traitée. Notre ambition n'est pas d'ajouter à la liste des ouvrages déjà parus une étude d'ordre général. Nous avons seulement voulu étudier l'expérience marocaine, qui s'est prolongée pendant plus de onze ans, afin de mettre en relief les enseignements qui s'en dégagent et d'éclairer de ce point de vue que nous croyons nouveau le problème si complexe, et toujours d'actualité, de l'imposition des plus-values.

Avant l'occupation française, le Maroc se présentait sous l'aspect d'un pays à économie anémiée. Des villes rares abritaient une population de bourgeois, commerçants et artisans, à qui nos procédés de production, d'échange et de circulation demeurent inconnus. En dehors des villes, à l'exception de quelques vergers ou jardins, qui en constituent les abords immédiats, le « bled » immense et inculte est livré à une population pauvre et clairsemée. La culture intensive n'existe pas. De grandes étendues de terre presque abandonnées permettent à quelques troupeaux nomades de vivre.

Dans la partie insoumise du Maroc, des querelles perpétuelles empêchent les indigènes de se livrer à toute culture rationnelle. D'ailleurs, le pillage, qui est partout un fait courant, s'oppose à la circulation et à la capitalisation des richesses.

Les besoins de la population, déjà très peu dense, sont réduits. Les quelques objets manufacturés utilisés dans les centres urbains sont, en majeure partie, importés d'Europe.

La fortune immobilière est constituée par les maisons d'habitation, les jardins et vergers. Les terres de culture représentent peu de valeur aux yeux de l'indigène qui n'en retire qu'une récolte maigre, aléatoire, guettée par les éléments hostiles de la nature et par les pillards.

Rien d'étonnant, dès lors, qu'une terre à économie aussi arriérée se soit présentée, dès l'installation de notre Protectorat, comme appelée à de grands progrès. D'ailleurs, la situation stratégique et géographique du Maroc devait en faire un pays prospère.

L'arrivée de nos troupes, l'installation de nos colons et de notre Administration apportèrent brusquement à l'indigène une paix et une sécurité nouvelles, des moyens jusqu-là inconnus de vivre et de lutter contre la maladie. La population, sous notre protection, s'accroît ; sa richesse augmente, enflée des capitaux nouveaux importés d'Europe avec les immigrants. Ces derniers contribuent d'ailleurs, pour une large part, à animer la vie et à activer les besoins du jeune Protectorat. La population européenne, de quelques centaines avant 1912, passe à 60.000 habitants en 1916. (Elle atteint aujourd'hui le nombre de 170.000, le corps d'occupation non compris.) Le commerce extérieur passe de 67.735.600 francs en 1904 à 221.607.234 francs en 1913, pour atteindre plus de 800 millions de francs-or en 1928.

Mais le développement de l'économie marocaine se traduit encore mieux par une hausse soudaine du prix des terrains et par une multiplication des transactions. Les indigènes, d'un côté, commencent à apprécier à une plus juste valeur une terre dont le fruit désormais est sûr. D'autre part, les offres d'achat augmentent encore par le fait des colons désireux de monter une exploitation. Habités

aux prix de leur pays d'origine, ils facilitent la hausse des cours en n'opposant qu'une faible résistance aux exigences et à l'âpreté des propriétaires indigènes. Enfin et surtout, la nécessité pour chaque arrivant et pour les administrations de s'installer, la juxtaposition à chaque ville indigène, selon un principe heureux d'urbanisme cher au maréchal Lyautey, d'une ville nouvelle, déclenchèrent une hausse intense des terrains susceptibles d'être bâtis.

En dehors du périmètre urbain de Casablanca, dans un rayon de dix kilomètres, les acquisitions immobilières ont été évaluées en 1912 à 15 millions et demi, à 45 millions en 1913 et à 50 millions en 1914. A l'intérieur de la ville, les acquisitions se montent à cette même somme de 50 millions pour la seule année 1913.

Autour de l'enceinte de Rabat, les ventes d'immeubles ont atteint 50.000.000 de francs en 1912. Dès 1914, les exigences des propriétaires sont excessives.

Des terrains situés au plein centre actuel de Casablanca, qui valaient, en 1908, 3 francs le mètre carré, se sont vendus à raison de 30 francs dès 1912. De part et d'autre de la rue de l'Horloge, les prix de 3 à 5 francs le mètre carré passent à 100 francs en 1913 et vont jusqu'à 150 et 200 francs au début de 1914. Dans des quartiers moins centraux, les terrains que l'on achetait pour quelques sous en 1908, se sont vendus, à la fin de l'année 1913, de 3 à 20 francs. Les plus-values vont de 500 à 6.000 % ¹.

1. Cette transformation de la terre marocaine a été très exactement décrite, en ce qui concerne Casablanca, par M. Pierre Lérès, dans son article intitulé : « L'histoire immobilière de Casablanca », paru dans la revue illustrée *la Terre marocaine*, du 1^{er} mars 1928, page 25 et s., dont nous extrayons le passage suivant :

« Aux premières opérations des israélites devaient succéder, avec plus d'envergure, celles des groupements financiers alimentés par des capitaux français. Des sociétés anonymes se constituèrent à Paris, Lyon, Marseille, Nancy, pour procéder à de vastes achats immobiliers à Casablanca et y opérer d'amples remembrements. Les lotisseurs anonymes ou privés se disputaient les emplacements appelés à de fortes plus-values. Au moment de l'occupation militaire, la valeur des terres éloignées des camps était pratiquement nulle. Les premières estimations se firent à l'hectare et se tinrent bien au-dessous de 100 francs. Des jardins achetés en bloc quelques milliers de francs ont constitué des lotissements qui valent aujourd'hui des millions. Dès 1910, les terrains profitent d'une hausse sensible. A partir de 1912, les ventes ne se font plus à l'hectare mais au mètre, et la valeur foncière au mètre carré ne cesse de s'étendre, le long du kilométrage des routes de Rabat et de Médiouna. »

D'une manière générale, les maisons entassées dans les centres urbains profitent, de 1910 à 1914, d'une plus-value de 500 % à Salé, de 700 à 1,000 % à Rabat. Des terres situées aux alentours de cette dernière ville, incultes et inutilisées, qui valaient un « guirch » (0 fr. 20) en 1910, trouvent preneur à 8 francs à la fin de 1912, puis à 25 francs au début de 1914.

Les terres rurales, cela va de soi, ont bénéficié d'une plus-value d'autant moins forte qu'elles étaient situées plus loin dans l'intérieur. Les transactions passées entre indigènes dans les territoires des Ouled Ziane et des Zénata (environs de Casablanca) présentent, de 1908 à 1912, des plus-values de 50 %. Celles intervenues entre indigènes et Européens font ressortir des bénéfices plus importants, allant déjà de 200 à 300 %. En 1914, les gains réalisés représentent communément 500 % du prix d'achat ou de la valeur de 1908. D'ailleurs, si le prix des terres situées dans l'intérieur est resté presque stationnaire jusqu'en 1912, il n'a cessé d'augmenter par la suite d'une façon plus lente mais plus sûre que celui des immeubles urbains ou suburbains.

La plus-value qui profite à ces derniers se manifeste encore par la hausse insolite des loyers¹. Au moment où, en France, un moratoire général était décidé, les propriétaires voyaient, au Maroc, leurs revenus croître dans des proportions imprévisibles. D'une façon générale, le coût

1. Voici un exemple entre mille. Deux propriétaires indigènes avaient loué, en 1913, à une commerçante européenne de Rabat, une bicoque sise au n° 32 du boulevard El Alou (le centre des affaires à l'époque). Ce local comprenait deux pièces au rez-de-chaussée et deux au premier étage, soit en tout cinq pièces avec une cour. La locataire avait dû, en vue de sa propre habitation et de l'exercice de son modeste commerce de blanchisserie, procéder à des aménagements et améliorations importantes, dont le coût se serait élevé à 9.000 fr., ayant abouti à faire, d'un immeuble vétuste, croulant, exigu et mal disposé, un local à peu près convenable pour l'époque. Le bail avait été consenti moyennant le prix de 450 francs par mois, et encore à la condition que la locataire prit également en location un deuxième immeuble moins utilisable encore. La taxe urbaine était aussi à la charge du preneur. Ces conditions, pourtant assez rigoureuses, n'ont point satisfait les deux propriétaires, qui ont exigé, en 1919, à la fin du bail, pour son renouvellement, un loyer de 1.200 francs par mois !

des locations, pourtant excessif dès le début de l'occupation, a triplé de 1914 à 1919.

La vague de spéculation qui déferla dès l'installation du Protectorat sur tout le Maroc, de la côte vers l'intérieur, fut donc le trait caractéristique et dominant de l'économie marocaine. D'ailleurs, si tous les éléments matériels propices à la spéculation se sont trouvés réunis dans l'Empire chérifien, il faut reconnaître que les éléments psychologiques préexistaient déjà en ce pays où jamais une aubaine ne surprendra l'indigène à qui elle échoit. Aussi le Gouvernement fut-il quelque peu alerté par les procédés employés par les courtiers et les vendeurs d'immeubles. Une parcelle de terre changeait, parfois dans une même journée, plusieurs fois de propriétaire. On se passait au café des « papiers » représentant de vagues titres de propriété, sans aucune garantie de part et d'autre. De nombreuses mutations se réalisaient ainsi, qui n'étaient pas sans présenter des dangers pour le dernier acquéreur. L'impôt des plus-values a donc trouvé sa source, au moment où la réorganisation financière du Protectorat était envisagée¹, dans le

1. L'organisation financière du Maroc avait toujours été défectueuse. C'est d'ailleurs en cette matière que les puissances européennes ont eu l'occasion d'intervenir.

A l'origine, le droit musulman prévoit deux impôts, l'un sur le capital, l'autre sur le revenu. L'« el zakat » est un impôt sur le capital, mais qui a, en réalité, pour assiette, les immeubles par destination des exploitations agricoles. Le taux est de 2,50 %. Les commerçants qui ne peuvent être imposés à raison de leur cheptel ni de leurs récoltes doivent procéder eux-mêmes, tous les ans, à un inventaire de leur patrimoine, sur lequel ils doivent prélever l'impôt de 2,50 %. Ce prélèvement a pour but de purifier périodiquement le capital.

« El Achour » (le dixième) est un droit de 10 % du revenu représenté généralement par les récoltes. Ici encore, les commerçants doivent s'acquitter; mais comme cet impôt n'est qu'une aumône légale, ces derniers distribuent eux-mêmes aux pauvres les sommes pour lesquelles ils ont cru devoir s'imposer.

Revêt encore un caractère religieux, la « hédya », don gracieux des fidèles au Prince des Croyants à l'occasion des trois grandes fêtes de l'année. La « djezia » est la redevance due par les non-musulmans, en l'espèce les communautés juives.

La « naïba » a sa source dans le droit éminent que possède le Sultan sur la terre à l'origine conquise. En échange du droit de jouissance qu'il concède aux habitants, ces derniers doivent, soit le service des armes soit, selon la situation géographique des tribus, l'impôt de la « naïba ». Mais bien plus que leur nature, l'assiette et le recouvrement de ces impôts doivent nous surprendre. « Parmi ces impôts, celui de la « naïba » donne lieu aux abus les plus nombreux, et présente de plus cette particularité qu'il paraît impossible de savoir sur quelle base il est établi; et que sa quotité semble dépendre uniquement du caprice et de l'arbitraire des gouvernants. Les abus commis dans la perception de cet impôt sans aucune fixité sont tels que l'on considère généralement les tribus

désir de mettre un frein à la spéculation sur les terrains tout en faisant participer le Protectorat aux bénéfices fabuleux réalisés par les propriétaires vendeurs d'immeubles et leurs intermédiaires¹.

A cette époque-là, d'ailleurs, l'imposition des plus-va-

de « naïba » comme taillables et corvéables à merci. Rien n'est ni fixe ni limité à ce sujet, le nombre des « farda » (prélèvements) annuels ou mensuels n'est pas plus prévu que leur importance... le Caid doublé en général cette somme (qui lui est demandée par le Sultan) et charge de sa perception ainsi doublée les cheikhs des fractions de la tribu. Chaque cheik double à son tour la somme qu'il doit percevoir sur sa fraction et la partage ensuite entre les différentes tentes » (Extrait de l'article de M. Michaux-Bellaire : « L'impôt de la « naïba » et la loi musulmane au Maroc », *Revue du monde musulman*, publiée par la mission scientifique du Maroc, t. II, Paris, Leroux, éd.).

« Le cheikh est d'ailleurs lui-même aidé dans son travail de perception par des encaisseurs qui ne reçoivent aucune indemnité mais ne versent pas intégralement tout ce qu'ils reçoivent des contribuables... les fonctionnaires de la Cour, qui reçoivent l'impôt, ne remettent au Sultan que ce qu'ils ne peuvent pas garder et un nouvel impôt bouche les trous laissés par l'impôt précédent, mais en ouvre lui-même de nouveaux de sorte qu'il reste toujours des prétextes à exactions et à vexations » (« Les tribus de la vallée du Loukkos », *Archives marocaines*, t. IV, p. 134, par Michaux-Bellaire).

1. Le point de vue du Gouvernement à l'égard de la spéculation a été éloquemment exposé dans un discours prononcé par M. de Saint-Aulaire, alors ministre plénipotentiaire délégué à la Résidence générale, le 4 mars 1915, à la séance du Comité des Etudes économiques de Rabat (publié au *Bulletin officiel du Protectorat*, n° 126, du 22 mars 1915) dont nous extrayons le passage suivant : « Frapper la spéculation serait à la fois une injustice et une imprudence. La spéculation, même en matière immobilière, peut avoir son bon côté. Je dis même en matière immobilière, parce qu'on ne peut soutenir, comme lorsqu'il s'agit des matières premières ou des articles de consommation, que la spéculation, proportionnant d'avance, par ses calculs, l'offre à la demande, évite la pénurie sur un point et la surabondance ailleurs, établit partout l'équilibre et agit comme la régulatrice des approvisionnements et des cours. Mais, lorsqu'elle s'applique aux immeubles, la spéculation est moins bienfaisante. Ne pouvant les transporter pour opérer cet équilibre, elle les valorise artificiellement, ce qui n'équivaut pas à les mettre en valeur; c'est même tout le contraire. Elle produit ainsi un renchérissement qui fausse les conditions de la vie économique, éloigne les capitaux moyens qui, souvent, seraient d'un emploi plus fécond. Enfin, au Maroc en particulier, à côté de nombreuses affaires parfaitement saines, l'abus de la spéculation immobilière a engendré parfois, grâce à la complaisance des anciens fonctionnaires chérifiens, des opérations qui, apparaissant aux indigènes, si passionnément attachés au sol, comme une forme légale de la spoliation, a pu être un des éléments de la résistance que nos troupes ont eue à surmonter dans certaines régions.

« Il ne faut pas exagérer l'utilité de la spéculation immobilière. On ne doit pas non plus la méconnaître. Elle agit comme un stimulant, un ferment de progrès économique, en galvanisant, par l'attrait de gros bénéfices, des capitaux qui, sans elle, resteraient inertes. Elle est utile lorsqu'elle n'a pas sa fin en elle-même, dans la mesure où elle libère pour d'autres objets les capitaux qu'elle met en mouvement... Enfin, les gains réalisés ou escomptés par les acquéreurs de terrains auront fait au Maroc une publicité particulièrement opportune au début de la mise en valeur du pays, et qui aura largement contribué à l'accélérer.

« L'administration serait donc bien mal inspirée si elle était animée de parti pris à l'égard de la spéculation. Quant à décider si la somme de ses avantages l'emporte sur celle de ses inconvénients, c'est là un problème grevé d'une double incertitude, comme relevant à la fois de l'économie politique et de la psychologie. Impossible de le résoudre sans une balance de précision pour impondérables. »

lues était à l'ordre du jour : *Finance Act* de 1909-1910, lois allemandes des 15 juillet 1909 et 14 février 1911 en particulier, avaient réalisé les souhaits des partisans de la récupération. En France même, un projet de loi retint particulièrement l'attention des membres du Gouvernement (projet Ajam de 1912). Mais en Europe, les plus-values sont généralement lentes. Le capital est, d'autre part, saisi un peu à tous les tournants de la vie économique, en sorte que si la plus-value n'est pas taxée en tant que telle, les patrimoines supportent l'impôt au moins proportionnellement à leur importance. Enfin, dans les vieux pays, il est difficile de prétendre que l'enrichissement des particuliers a pour cause efficiente et immédiate l'activité gouvernementale.

Au Maroc, au contraire, le capital, pas plus que le revenu, n'est taxé lourdement ; d'autre part, la plus grosse partie des dépenses est représentée par des travaux d'intérêt général qui augmentent la valeur des patrimoines des particuliers. Aussi, le désir du législateur a-t-il été d'instituer au Maroc un droit très réduit (2,50 %) sur les mutations immobilières, mais de faire supporter aux ventes consenties avec de gros bénéfices, un impôt plus lourd, en rapport avec ce bénéfice. La propriété immobilière, en définitive, ne doit pas supporter une charge excessive et l'impôt est réparti avec plus de justice¹.

1. « La hardiesse d'une pareille innovation, dans un pays comme le Maroc, ressort d'un rapprochement avec les conditions où les impôts français ont été adaptés en Tunisie. Dans la Régence, l'enregistrement a été institué par un décret du 2 novembre 1896, soit quinze ans après l'occupation. Cependant, les Tunisiens y étaient mieux préparés que les Marocains par l'Administration turque, moins rudimentaire et théocratique que celle des Sultans du Moghreb. C'est surtout en matière de finances, en effet, que l'infiltration européenne s'était manifestée par l'organisation, en avril 1868, de la Commission financière qui avait assuré la direction complète des finances de la Régence, provoquant la création de nouveaux impôts et en surveillant le recouvrement, de sorte que longtemps avant l'établissement de notre Protectorat, le pays était familiarisé avec les méthodes de la fiscalité moderne. Notamment, les mutations d'immeubles à titre onéreux étaient soumises à un impôt proportionnel de 6,25 % auquel se superposait un droit de timbre de 1 %. Sur ce point, la tâche du Protectorat tunisien a été plus facile que la nôtre, car, au lieu de créer un impôt, il a pu, par le décret précité du 2 X1-96, réduire de 6/4 à 4 % le taux applicable aux mutations immobilières » (Extrait du Rapport adressé le 30.III.1915 par le Résident général au ministre des Affaires étrangères).

Désir louable, certes, mais de réalisation bien délicate. Complication d'abord de la tâche des agents du fisc, ennui pour le contribuable et gêne dans les transactions par suite de l'élément d'incertitude introduit, ne seraient-ce pas là les résultats immédiats, tangibles, de la mise en vigueur de l'impôt nouveau ? Les lois de l'incidence ne devaient-elles pas faire rejeter, en définitive, la charge de la taxe sur l'acquéreur. Dans ce cas le but du législateur ne serait pas atteint ? Autant de questions qui se sont posées alors.

Au demeurant, l'état des finances marocaines ne laissait pas le choix du moment pour la création de nouveaux impôts. Les hypothèques internationales qui grevaient le Protectorat et qui excluaient pratiquement tout impôt direct applicable aux étrangers ne laissaient pas, non plus, le choix des taxes à établir. L'expérience valait d'ailleurs la peine d'être tentée.

PREMIERE PARTIE

L'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOT

Le Département des Affaires étrangères chargea donc le Gouvernement chérifien de prévoir, parmi les ressources dont la création était envisagée, une taxe sur les plus-values immobilières, à percevoir à l'occasion de chaque mutation à titre onéreux.

Une commission de réforme fiscale fut instituée. Elle se réunit pour la première fois le 23 juin 1913, sous la présidence de Si Abderrahmann Bennis, ministre des Finances de S. M. chérifienne.

La question de la taxe de plus-value fut soumise à cette commission dès le 12 juillet 1913. Un premier projet, préparé par le Service de l'Enregistrement, fut adopté et soumis au Département des Affaires étrangères¹.

Sur le principe, l'accord fut vite réalisé ; toutefois, les

1. Texte du premier projet d'impôt sur les plus-values compris dans l'ensemble d'un projet de « décret » portant création des droits d'enregistrement :

TITRE VII. — PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE.

Art. 33. — En cas de transmission de propriété d'immeubles à titre onéreux, il est perçu à la charge du vendeur, en addition à l'impôt de 4 %, une taxe spéciale (impôt sur la plus-value), sur les augmentations de valeurs acquises.

Art. 34. — Le calcul de cette taxe a pour base la plus-value acquise par la propriété.

Est considérée comme plus-value, la différence entre le prix actuel d'aliénation déterminé par sa valeur imposable et le prix de la précédente acquisition augmenté : 1° Des impenses d'amélioration permanentes apportées par le propriétaire; 2° des frais de viabilité; 3° de la perte des intérêts simples à 5 % pour les immeubles ayant le caractère de terrains à bâtir.

Art. 35. — Pour les échanges, l'impôt sur la plus-value est liquidé et perçu séparément sur chaque bien échangé.

Art. 36. — Lorsque le contrat assujéti à l'impôt sur la plus-value n'aura pas été précédé d'un acte de mutation à titre onéreux postérieur au 1^{er} moharem 1330 (10 avril 1902), la plus-value sera déterminée par une évaluation de la valeur de la propriété au cours de cette année 1902.

L'évaluation sera faite par l'expert titularisé près du Cadi.

tarifs envisagés au Maroc parurent bien timides au Département. Cette dernière opinion s'appuyait d'ailleurs sur l'avis autorisé de hauts jurisconsultes. A ce tégard, les observations présentées par M. de Lapradelle, le 19 février 1914, nous paraissent devoir être reproduites.

« C'est par une heureuse innovation que le projet de dahir fait place à l'impôt sur les plus-values immobilières qui, d'abord établi dans la colonie allemande de Kiao Tchéou (1898), puis dans certaines villes allemandes, a été introduit dans l'Empire allemand par les lois des 15 juillet 1909 et 14 février 1911, et en Angleterre par le Finance Act de 1909-1910 ; en même temps que pour les propriétés bâties en Danemark (loi du 15 mai 1903). Bien que cet impôt ne soit encore qu'à l'étude en France (proposition Ajam, 10 juin 1912), il est parfaitement légitime de l'introduire au Maroc.

» C'est surtout dans un pays neuf qu'il convient que l'Etat récupère, sous forme d'impôts, la plus-value non gagnée dont son activité tutélaire est la créatrice et la source.

» Mais le détail de cette taxe appelle quelques observations. Bien comprise, comme un impôt progressif, elle s'élève de 2 à 20 % de la plus-value sans pouvoir dépasser ce dernier chiffre. C'est la limite de l'increment value

Ari. 37. — La taxe de la plus-value s'élève à :

2	% de la plus-value quand celle-ci s'élève de	10 à 29,99	%
5	—	30 à 39,99	—
6	—	40 à 49,99	—
7	—	50 à 59,99	—
8	—	60 à 69,99	—

et ainsi de suite avec une augmentation de surtaxe de 1 % pour chaque 10 % de plus-value jusqu'au taux maximum de 25 %. Une plus-value inférieure à 10 % reste dans tous les cas exempte de la surtaxe.

Ari. 38. — La surtaxe n'est pas appliquée :

- 1° Dans le cas de réunion ou de remaniement de parcelles par voie d'échange;
- 2° Dans le cas d'acquisition par l'Etat;
- 3° Dans le cas d'aliénation entre parents, ascendants ou descendants ainsi qu'entre époux, mais de telles mutations seront considérées comme inexistantes pour le calcul de la plus-value lors des mutations ultérieures;
- 4° Dans les contrats de vente passés entre les participants à une succession ou à une communauté de biens conjugale ou entre les successeurs légaux de cette communauté dans le but de partager le bien fonds appartenant à cette dernière;
- 5° Dans le cas de partage d'une communauté quelconque entre copropriétaires si les participants ne reçoivent pas plus que la valeur de la part à laquelle ils avaient droit dans l'immeuble partagé.

duty de la loi anglaise de 1910 ; mais, en Angleterre, l'increment value duty est proportionnel, tandis que l'impôt marocain des plus-values est progressif.

» En Allemagne, la Wertzeiwchestever a un tarif progressif qui va de 10 à 30 %. Cette limite, qui suffit à un pays dont l'évolution économique arrive à la pleine maturité, ne peut convenir à un pays neuf. Si la plus-value est réellement, au fond, le résultat de l'activité administrative et sociale, l'Etat est en droit d'exiger du propriétaire une portion presque aussi forte. Il ne saurait donc se plaindre s'il conserve encore, à 50 % la moitié, à 30 %, les deux tiers d'un excédent à la portion duquel il est étranger (Jager, Wohnungsfrage, II, p. 190). A Kiao Tchéou, l'impôt est du tiers de la plus-value. Il y aurait donc à se demander, pour les services compétents, si le tarif de l'article 61 ne pourrait pas être relevé, et surtout si la formule « 1 % pour chaque 10 % de plus-value jusqu'au taux maximum de 20 % » ne devrait pas être remplacée par celle-ci : « Jusqu'au taux maximum de 35 % » (33 1/2 % à Kiao Tchéou).

» Il y aurait encore, pour éviter l'agiotage et les trop fréquentes mutations, à prévoir une réduction de tant pour cent de l'impôt calculé comme ci-dessus pour chaque année entière écoulée depuis la dernière acquisition, avec maximum de tant pour cent. Les chiffres de la loi allemands sont 1 % de réduction avec maximum de 40 %.

» Le Service compétent pourrait, s'il acceptait cette suggestion, faire de ce principe l'application et de cet exemple l'adaptation que les circonstances comportent. »

*
**

La seule perspective de voir une partie des bénéfices escomptés dévier vers les caisses du Trésor, suffit à soulever un tollé général dans le monde des affaires, chez toutes les personnes ayant acquis ou se proposant d'acquérir des immeubles au Maroc.

Certains organismes même du Protectorat, que leurs attributions laissaient étrangers au souci d'assurer des ressources à l'Etat, ne voyaient dans l'innovation qu'une mesure susceptible de compliquer leur tâche.

D'autres enfin crurent bien faire en attirant l'attention des pouvoirs publics sur les inconvénients présumés de l'impôt en projet¹.

Les vœux succèdent aux réclamations.

1. Voici le texte d'un vœu émis par une association dont nous faisons le nom, au cours d'une séance du 23 juin 1914 : « Le Syndicat, considérant que le Protectorat a, sans conteste, besoin d'un supplément de ressources, qu'il est par conséquent, légitime qu'il demande à la colonisation, quoique toute récente, une contribution financière; considérant, d'autre part, que la modalité de cette contribution, sous la forme d'une taxe lourde à percevoir sur la plus-value des terrains urbains, aurait les conséquences et les répercussions les plus graves sur le développement de la colonie, que cette taxe, d'ailleurs d'une application à ses yeux impossible, serait l'occasion de litiges et de fraudes incessants, qu'elle serait, en fait, inapplicable aux propriétaires étrangers,

« Emet le vœu que le Protectorat remplace la taxe projetée par un impôt annuel sur les terrains urbains par mètre carré de surface en le fixant au taux le plus minime possible et en le faisant varier pour chacune des zones à tracer autour de chaque ville.

« Le Syndicat a conscience de proposer ainsi un impôt de remplacement beaucoup supérieur comme rendement, car il frappera tous les terrains quel que soit leur propriétaire, plus équitable et plus lucratif, car il ne sera susceptible ni de dissimulation, ni d'incertitude, puisqu'au lieu de l'aléa résultant du plus ou moins grand nombre de mutations de propriétés il sera perçu mathématiquement et chaque année. »

Le 13 mai 1914, le Directeur général d'une importante société française adressait, de Paris, au Résident général, la lettre suivante :

« J'ai l'honneur de vous transmettre le vœu émis à l'unanimité par la section du Maroc, au cours de la séance du vendredi 8 mai, et tendant à ce qu'il soit sursis à la promulgation du règlement relatif aux taxes sur les mutations immobilières. Le vœu de la section vise particulièrement le prélèvement sur les plus-values foncières.

« Vous remarquerez la modération des termes dans lesquels ce vœu a été exprimé. Il condense les observations des représentants les plus autorisés des intérêts français au Maroc, mais il est loin de traduire l'émotion qui s'est produite à l'annonce du projet de taxe de 20 % au profit du Trésor chérifien sur les plus-values foncières.

« Tous les membres de la section ont été unanimes à signaler la perturbation que le nouvel impôt provoquerait dans la gestion des entreprises actuelles, et les difficultés innombrables auxquelles sa perception donnerait lieu dans la pratique.

« Ils ont été également unanimes à déclarer que la propriété foncière avait été généralement constituée dans des conditions qui ajoutent singulièrement à sa valeur intrinsèque et que, presque toujours, il était équitable de faire entrer dans la détermination de cette valeur des éléments moraux.

« Dans un autre ordre d'idées, il n'est pas douteux que les choses, au Maroc, se présentent sous un aspect différent de la forme qu'elles revêtent dans les pays où l'on a expérimenté l'impôt sur la plus-value des terrains.

« Enfin, mon cher Résident général, il est de mon devoir d'attirer votre attention sur un certain sentiment de découragement que j'ai constaté chez des hommes dont jusqu'ici l'optimisme et la confiance m'avaient frappé. Il y a là une situation dont vous tiendrez compte avec votre sens politique si sûr, et je serais personnellement heureux qu'il vous fût possible de donner une suite favorable au vœu que je recommande vivement à votre esprit d'équité :

Il est en somme curieux de voir avec quelle facilité, quelle légèreté dirons-nous, les groupements semi-officiels et particuliers se font l'écho des doléances des spéculateurs seuls opposants, en définitive, parmi les Européens, à la taxe envisagée.

Ce qui est aussi surprenant, c'est de constater la variété des arguments exposés et des moyens employés pour faire échouer la réforme : un seul point est commun, l'ignorance où tout le monde se trouve des modalités de la taxe future. Quant aux indigènes, il est juste de dire que ceux du moins d'entre eux qui saisissaient la portée du projet n'ont cessé de montrer leur antipathie à l'égard d'un impôt dont ils ne comprenaient ni l'assiette ni le fondement¹. Pendant tout le temps de sa mise en vigueur, la « mourabaha » a été la terreur des vendeurs indigènes.

Il est encore juste de dire que S. M. chérifienne, pourtant bien disposée à notre égard, n'a pas témoigné d'un enthousiasme excessif vis-à-vis de l'impôt².

VŒU :

« ... Considérant que le projet de taxe sur les plus-values immobilières, projet qui ne saurait avoir d'effet rétroactif, soulève des questions particulièrement graves;

« En effet, il n'est pas possible, en l'état actuel, de donner à la valeur de la propriété au Maroc une fixité suffisante permettant d'établir une taxation équitable.

« D'autre part, il n'est pas douteux que cette taxation entraînerait l'application de procédés inquisitoriaux.

« Enfin, le prélèvement sur les plus-values constatées ouvrirait la porte à la fraude, et son incidence atteindrait presque exclusivement les entreprises sérieuses et honnêtes;

« Considérant qu'au point de vue de la jurisprudence financière, le système projeté consacrerait une innovation des plus dangereuses devant laquelle les pouvoirs publics de la Métropole ont reculé jusqu'à ce jour et qu'elle donnerait lieu, au Maroc, à d'innombrables litiges;

« Considérant que la taxation projetée entraverait le développement des constructions destinées aux Européens et aggraverait encore l'état de choses résultant de l'élévation du prix des loyers;

« Considérant qu'elle aurait, au point de vue économique, les plus graves conséquences à un moment où toutes les entreprises commerciales, industrielles et de colonisation ont besoin de sécurité et de stabilité;

« Emet le vœu :

« Que M. le Résident général de France au Maroc veuille bien, dans sa haute équité, surseoir à la promulgation du règlement relatif aux taxes sur les mutations immobilières jusqu'au moment où ledit règlement aura pu être l'objet des observations des représentants autorisés de la colonisation, de l'industrie et du commerce français au Maroc. »

1. Le Coran prohibe pourtant le prêt à intérêt, l'enrichissement injuste et l'esprit de lucre en général.

2. Un regard jeté sur les comptes rendus des conférences tenues les 7 et 11 novembre 1914 avec S. M. chérifienne à ce sujet nous édifiera :

Pour réduire autant que possible l'opposition rencontrée par le projet, le premier dahir, du 15 juillet 1914, publié au *Bulletin officiel* n° 99, du 17 septembre suivant, ne retint comme maximum de la taxe progressive que le taux de 20 % ; celui de 25 %, un moment proposé à la suite des observations de M. de Lapradelle, ayant, en définitive, paru trop osé. Ce premier texte n'appellera aucun commentaire de notre part puisqu'il ne fut pas appliqué. En effet, ému par les protestations dont nous venons de donner des échos, alors que la guerre mondiale éclatait, le Gouvernement décida de surseoir au recouvrement de la taxe. D'autre part, M. de Saint-Aulaire fut chargé de procéder à une étude approfondie de l'impôt afin d'examiner la question de savoir si l'on devait ou non envisager son aboutissement. Usant de sa connaissance profonde du monde musulman et des avis avertis de M. Onffroy de Vereze, chef du Service de l'Enregistrement, M. de Saint-Aulaire conclut à la viabilité de la taxe. Son rapport, sou-

Séance du 7 : «... Quant à la plus-value, il la considère comme injustifiée et excessive. Elle pèsera lourdement sur tout le monde. On fait valoir que le Résident général tient essentiellement au maintien de cette taxe, S. M. déclare accéder à un désir si pressant, bien qu'elle trouve que le taux de cette taxe, même avec la réduction projetée, (il était question de réduire la taxe de 50 % en faveur des vendeurs qui auraient déteu leur bien depuis plus de dix ans), est encore trop élevé, et qu'il aurait été de bonne politique de ne pas frapper la plus-value immobilière... »

Séance du 11 : «... Le droit de 2, 50 % au lieu de 4 % sur les transactions immobilières est pleinement approuvé. Mais le Sultan se montre toujours réservé au sujet de la taxe de plus-value dont il ne peut concevoir le principe, malgré les longues explications qui lui sont fournies. S. M. est prête d'ailleurs à admettre cette taxe en demandant toutefois qu'il soit pris acte de ses remarques, afin qu'il en reste trace ultérieurement. Elle s'attache instamment à démontrer que la taxe de 2 % appliquée à un bénéfice de 10 % est une anomalie ».

Le concours apporté, en définitive, par S. M., a été d'autant plus méritoire, que « certains spéculateurs, n'osant attaquer de front la seule disposition du dahir qui les préoccupe (celle qui institue la taxe de plus-value), ont sournoisement cherché à mobiliser l'opinion indigène contre l'ensemble du dahir et, afin de couvrir de pieux scrupules leur insatiable cupidité, se sont érigés, pour la circonstance, en champions de l'orthodoxie coranique » (extrait du rapport adressé le 30 mars 1915 par le Résident général Lyautey au ministre des Affaires étrangères, lequel rapport concluait de la façon suivante : « Au cas où d'autres Sociétés, dont les moyens d'action sont puissants, organiseraient une campagne et entreprendraient des démarches auprès du Département, il importerait de les accueillir par des déclarations ne laissant subsister aucun doute sur notre résolution d'appliquer cette réforme indispensable. Si, en effet, elle devait subir de nouvelles retouches, ce ne pourrait être, désormais, que dans le sens d'un relèvement des droits fixés provisoirement, pour des motifs d'opportunité, à des taux très inférieurs à ceux des impôts analogues en d'autres pays et à ceux que le Département avait d'abord envisagés. »)

mis au Département des Affaires étrangères, déclencha de nouvelles conférences qui aboutirent à la confection du dahir du 11 mars 1915, plus complet que le précédent, mais encore bien succinct. Il fut publié au *Bulletin officiel*, n° 125, du 15 mars suivant.

Aux termes de ce dahir, il doit être perçu, en cas de transmission de propriété d'immeubles à titre onéreux, au moment de l'enregistrement de l'acte, une taxe spéciale appelée impôt sur la plus-value. Cette taxe, qui est à la charge du vendeur, a pour base la plus-value nette acquise par la propriété, laquelle se détermine par la différence entre le prix d'aliénation et le prix de la précédente acquisition augmenté des dépenses déductibles, savoir : toutes les dépenses dont il sera justifié pour améliorations permanentes apportées par le propriétaire, telles que frais de construction et de reconstruction non couverts par des indemnités d'assurances, dépenses de viabilité et canalisation d'égouts, de plantations et de mise en culture des terrains en friche. Le prix d'achat est encore augmenté des frais de la première vente, admis à concurrence de 15 ou de 25 %, selon la date de l'achat, des intérêts simples à 6 % pour les terrains à bâtir, de la valeur des terrains abandonnés gratuitement à la voirie ou à toute œuvre d'utilité publique. Pour les immeubles acquis avant le 4 février 1908, le vendeur a la faculté de substituer au prix une évaluation de la propriété à cette date, sous le contrôle de l'Administration.

N'est taxée, à 3 %, qu'une plus-value supérieure à 50 %, le taux de l'impôt progresse ensuite de 1 % par 10, puis par 20, 30 et même 40 % de la plus-value acquise jusqu'au taux maximum de 20 % pour les plus-values supérieures à 500 %.

Les immeubles de culture situés à plus de cinq kilomètres d'une agglomération bénéficient d'un tarif réduit de moitié, à moins que la plus-value n'excède 600 %. Dans ce cas, un barème spécial, selon lequel le taux varie de 11 à 20 %, est applicable.

Certaines ventes sont exemptes (opérations de remembrement, aliénations entre proches parents, partages de communauté, ventes consenties par l'Etat, les villes, les habous et les établissements publics).

A défaut de paiement de la taxe dans le délai, l'impôt est majoré de 1/10 par mois ou fraction de mois de retard, avec un maximum de 10/10.

Ce dahir fut appliqué cinq années durant. Mais ce ne sont pas ses dispositions que nous étudierons, car, à notre avis, la forme définitive de l'impôt ne lui fut donnée que par le dahir du 5 juillet 1920.

Seule, en effet, l'expérience pouvait déceler les lacunes et les imperfections du système.

La concision du texte en avait rendu l'application délicate. Il eût fallu de longues années pour permettre à la jurisprudence d'en fixer l'interprétation.

Les redevables avaient de longues discussions avec les agents de recouvrement et désiraient, comme l'Administration elle-même¹, une refonte de nature à apporter à la loi la précision et les adjonctions indispensables.

Les propriétaires tentèrent ainsi, tout en renonçant à

1. Nous citerons, à titre d'exemple, la défectuosité des textes en matière de cessions à la voirie.

Il avait été édicté, en effet, que le prix d'achat des immeubles était augmenté pour diminuer d'autant la plus-value imposable, des « abandons gratuits de terrains pour la voirie » (art. 54, n° 4).

Un texte aussi bref avait amené l'Administration à compter la valeur de ces abandons d'après la date à laquelle ils avaient été consentis par les propriétaires. Il en résultait que le bénéfice imposable ne correspondait pas du tout au bénéfice réel que la loi s'était efforcée d'atteindre.

Soit, par exemple, un terrain de 80.000 mètres carrés acheté 50.000 francs et dont le prix de revient, après calcul des intérêts et des frais d'acquisition, est compté pour la somme de 30.000 francs.

Ce terrain après un abandon de 30.000 mètres carrés à la voirie, est revendu 880.000 francs.

Le bénéfice net qui paraît imposable ressort à 800.000 francs.

Or, le vendeur, se réclamant du prix touché, environ 17 francs par mètre carré, aurait, dans pareil cas, pour l'abandon à la voirie, ajouté à son prix de revient de 80.000 francs une somme approximative de 500.000 francs.

Le calcul de l'impôt se serait, par suite, ainsi fixé :

Prix de revient	80.000
Abandons gratuits à la voirie ...	500.000
ensemble	580.000
Prix de la vente	880.000
bénéfice	300.000

combattre le principe de la taxe, de proposer divers amendements qui l'auraient rendue pratiquement inexistante.

Il parut prudent, à la veille de la réforme, de s'inspirer de leurs doléances pour en tenir le compte qu'elles méritaient.

Il a été revendiqué :

1° La substitution à la taxe progressive d'un impôt établi par tranches, comme en France, en matière successorale ;

2° La majoration des intérêts de 6 à 9 % ;

3° La déduction de ces mêmes intérêts calculés, non plus seulement sur le prix des terrains à bâtir qui sont improductifs, mais encore sur le montant des dépenses d'améliorations permanentes ;

4° La déduction d'un dividende de 10 % des prix ou des dépenses pour chaque année de possession de l'immeuble transmis ;

5° La fixation de la valeur des parcelles de terre cédées à la voirie à une somme sinon égale au prix de vente des parcelles restantes, tout au moins à une somme en rapport avec la plus-value, selon une formule à déterminer ;

6° La déduction, sur la plus-value imposable, de toute dépense de constructions édifiées par des tiers sur les terrains vendus ;

7° La compensation des pertes avec les bénéfices.

Dans quelle mesure ces revendications ont-elles été admises ?

1° On a fait remarquer, sur le premier point (substitution d'une taxe établie par paliers à la taxe progressive), qu'une telle substitution avantagerait d'autant plus les propriétaires que ceux-ci bénéficient de fortes plus-values, puisque ces plus-values profiteraient de tous les tarifs de base. Au surplus, la progressivité des tarifs se justifie très

imposable à un taux de 3 % pour un pourcentage de 51 %, ce qui ramène le montant de la taxe exigible à la somme de 9.000 francs, insignifiante par rapport au bénéfice effectivement réalisé.

Dans certains cas, d'ailleurs, le cédant, malgré un gain important, n'avait rien à acquitter.

bien lorsqu'elle croît en raison du rapport entre le prix d'achat et le prix de vente. Ce n'est pas seulement l'importance totale du bénéfice réalisé qui sert d'assiette à l'impôt, mais surtout l'importance de ce bénéfice par rapport au capital investi. Les calculs entrepris pour établir des tarifs d'équivalence ont de surcroît démontré, si on ne voulait pas une diminution d'impôt, qu'il fallait porter le taux de 8 à 15 %, celui de 10 à 20 %, etc.

Une telle réforme a paru le contraire de l'équité.

2° Il a été jugé opportun de tenir compte de l'intérêt des capitaux engagés dans les achats de terrains à raison de 9 % par an au lieu de 6 %. Il s'agit là, ce semble, d'une concession très large qui devait permettre aux propriétaires de retrouver les sommes immobilisées avec le même accroissement que s'ils les avaient engagées dans des affaires commerciales ou industrielles. Ce taux de 9 %, normal en 1920, est d'ailleurs avantageux pour les années antérieures (cf. art. 4, 3°, du dahir du 5-VII-20 donné en annexe à la fin de l'ouvrage).

3° La proposition de calculer les intérêts sur les dépenses d'améliorations permanentes n'a pas été retenue. C'est à juste titre. On conçoit, en effet, l'adjonction au prix d'achat d'intérêts pour les terrains à bâtir restés improductifs ; on ne la conçoit pas pour les améliorations permanentes, comme des constructions ou des plantations, lesquelles doivent normalement devenir la source d'un revenu.

4° Déduction d'un dividende de 10 % par année de possession. La Direction générale des Finances s'est refusée à toute discussion sur ce point, estimant que la majoration des intérêts au taux de 9 % pour les biens improductifs constituerait un avantage suffisant.

5° Sur la question des abandons de terrains à la voirie, l'Administration ne pouvait transiger sans compromettre le principe même de la taxe. Au surplus, il suffit, pour que les intérêts des propriétaires soient sauvegardés, qu'il soit

tenu compte des parcelles abandonnées d'après leur prix de revient.

6° La déduction des frais de constructions édifiées par des tiers est contraire à l'essence même de l'impôt. En Angleterre, d'ailleurs, lors de la prise de possession de bâtiments ainsi édifiés, le propriétaire doit payer un impôt spécial à ce genre de plus-value (la *Reversion Duty*).

7° La compensation des pertes avec les bénéfices a été également repoussée par le Protectorat, sauf dans les cas de ventes de propriétés par parcelles loties.

C'est à la suite de ces travaux que le nouveau dahir du 5 juillet 1920 a été publié. Il constitue, dans son ensemble, une aggravation d'impôt. Le minimum de plus-value non imposable est, en effet, abaissé de 50 à 20 %, des surtaxes sont instituées pour surimposer les bénéfices réalisés rapidement, enfin l'acquéreur est rendu solidairement redevable, avec le vendeur, du paiement de la taxe.

On passe, en somme, de 1915 à 1920, de la période d'expérimentation à celle de plein rendement. Après avoir acclimaté l'impôt, on veut voir maintenant ce qu'il est capable de produire.

Désormais, la taxe est douée de son armature quasi-définitive, armature qui ne lui permettra pas, malgré des retouches de détail, d'éviter sa perte.

Ce sont donc les dispositions du dahir du 5 juillet 1920 que nous allons examiner.

DEUXIEME PARTIE

ANALYSE DE L'IMPOT

CHAPITRE PREMIER

LES MUTATIONS ASSUJETTIES

La plus-value assujettie à l'impôt est, en principe, celle qui est indépendante de l'effort du propriétaire, celle qui est le fruit naturel de l'essor économique du Protectorat.

Elle est déterminée par la différence entre le prix de vente d'un immeuble et son prix d'acquisition antérieur, majoré de certaines sommes. Au cas où l'on ne trouve pas trace d'une acquisition postérieure au 4 février 1908, le prix de revient à opposer au prix de vente est représenté par la valeur de l'immeuble audit 4 février 1908, d'après l'estimation à souscrire par le vendeur.

Pourquoi le choix de cette date ? Pour prendre comme point de départ de la plus-value foncière le fait de l'occupation française qui a précisément engendré la plus-value. Le 4 février 1908 correspond en effet au 1^{er} moharrem 1326 de l'Hégyre, premier jour de l'an musulman qui a suivi à la fois l'occupation du Maroc oriental (Oujda, 1^{er} mars 1907) et du Maroc occidental (Casablanca, 1^{er} septembre 1907).

L'application de l'impôt s'est donc faite sans effet rétroactif ¹. D'autre part, toute la plus-value réalisée se trou-

1. Voir *infra*, page 102.

vait atteinte, y compris celle déclenchée par l'occupation militaire, puis par la perspective de l'installation d'un Protectorat français au Maroc.

La quantité imposable étant ainsi limitée, en quelque sorte, dans le temps, il convient de rechercher quelles sont les mutations susceptibles de donner ouverture à l'impôt.

La taxe atteint toutes les transmissions à titre onéreux et entre vifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles.

Elle s'applique, en dehors des ventes proprement dites, aux actes assimilés à la vente par le droit fiscal ; c'est-à-dire aux adjudications, reventes, cessions et rétrocessions, donations en paiement, soultes d'échanges ou de partages.

Les mutations à titre gratuit, à moins qu'elles ne déguisent des mutations à titre onéreux, les apports en mariage, les partages, partages-licitations, et, d'une manière générale, les actes déclaratifs, ne donnent pas ouverture à la taxe. Mais, par voie de conséquence, la valeur attribuée aux biens lors de ces mutations ne peut pas servir de base pour la liquidation de l'impôt lors des transmissions ultérieures (article 2 du dahir). Il ne fallait pas, en effet, qu'en s'abstenant de percevoir l'impôt sur les actes susmentionnés, le Trésor se prive de le prélever dans l'avenir. En d'autres termes, ces mutations sont considérées, pour le calcul de la taxe, comme inexistantes.

La question de savoir si un acte comporte le caractère déclaratif ou translatif ne peut être résolue, dans chaque cas d'espèce, que par l'application des principes établis par l'article 883 du Code civil. En particulier, une cession de part indivise, entre coindivisaires, ne produit l'effet déclaratif que si elle opère cessation de l'indivision. Dans le cas contraire, c'est-à-dire si l'indivision ne se trouve pas éteinte d'une façon absolue à l'égard de tous les communistes, elle n'équivaut plus à partage et doit, étant considérée comme une cession à titre onéreux, donner ouverture à l'impôt. Il est d'ailleurs sans difficulté que dans la mesure où il y a soulte, l'opération revêt, du point de vue fiscal, le carac-

tère translatif et se trouve assujettie dans cette mesure à la taxe de plus-value.

L'apport en société est, par sa nature, translatif de propriété. Mais par une faveur spéciale de la loi fiscale, il ne donne ouverture au droit de mutation que s'il est consenti à titre onéreux, c'est-à-dire si l'apporteur reçoit en échange autre chose que des avantages ou droits sociaux, soumis aux chances sociales. (Par exemple, il y aura apport à titre onéreux si le sociétaire apporteur touche pour tout ou partie de l'immeuble apporté un prix quelconque, soit que la société le lui paie directement, soit qu'elle s'engage à payer en son lieu et place une dette ou le passif grevant le bien apporté.) On doit admettre que, dans la mesure où il est pur et simple, l'apport ne donne pas ouverture à l'exigibilité de la taxe.

Une difficulté se pose en cas d'échange. Cette convention se décompose, en fait, en deux aliénations simultanées. Le droit de mutation n'est perçu, toutefois, que sur la valeur de la plus grande part échangée. On ne pouvait évidemment pas en décider autant en matière de taxe de plus-value. Le bénéfice retiré de l'opération (si tant est qu'il y en ait un) n'est pas en effet obligatoirement proportionnel à la valeur de chaque immeuble échangé. Il fallait donc, soit affranchir l'opération de toute taxe, soit décider, à l'instar de la loi allemande, l'exigibilité de la taxe sur la plus-value nette de chacun des lots échangés¹. C'est

1. Supposons l'échange réalisé en 1923 de deux immeubles évalués respectivement 95.000 francs et 80.000 francs le propriétaire du deuxième payant à son coéchangiste une soulte de 15.000 francs, la liquidation des droits s'établira de la façon suivante :

Prix de revient du premier immeuble :	Prix d'acquisition	fr. 70.000
	Frais d'acte à 15 %....	» 10.500
	Ensemble.....	» 80.500
Valeur vénale lors de l'échange.....		» 95.000
	Plus-value	» 14.500
qui fait ressortir un pourcentage inférieur à 20 % et non taxable.		
Prix de revient du deuxième immeuble :	Prix d'acquisition.....	fr. 20.000
	Frais d'acte à 15 % ..	» 3.000
	Ensemble.....	» 23.000
Valeur vénale au jour de l'échange		» 80.000
	Plus-value	» 57.000

dans le sens de cette deuxième alternative que le législateur s'est décidé (art. 2 du dahir).

Cette disposition ne paraît pas heureuse. Pourquoi, en effet, ne pas prélever la taxe sur un partage ? Parce que le partage est attributif de droits et non pas translatif. Or, la distinction entre le partage et l'échange est plus apparente que réelle. Le caractère déclaratif du partage n'est adopté par notre législation qu'à l'instar d'une fiction. Tout le monde est d'accord à ce sujet. Au surplus, les jurisconsultes romains n'analysaient-ils pas le partage en un échange ? D'ailleurs, il est évident que le coéchangiste, pas plus que le copartageant, ne réalise de bénéfice pécuniaire, s'il n'y a pas de soulte. Or, si le droit de mutation frappe un acte juridique indépendamment des conséquences de fait qu'il entraîne, la taxe ne peut atteindre qu'un bénéfice.

Ces observations n'ont, il est vrai, qu'une importance théorique. Dans la pratique, en effet, le contrat d'échange est assez rare ; en outre, le législateur de 1915 avait expressément prévu que la taxe ne serait pas due dans le cas de réunion ou de remaniement de parcelles par voie d'échange. Or, les opérations de remembrement de la propriété rurale que l'on a voulu ainsi favoriser sont les seules intéressantes et d'application courante.

Certaines conventions, bien qu'assimilées à la vente, échappent à la taxe. Ce sont, par exemple, les retraits de réméré exercés après le délai légal ou après le délai stipulé lorsqu'il est plus court, les résolutions amiables, les déclarations de command tardives, etc.

Dans ces cas, l'exemption n'est pas justifiée par la nature de l'acte, mais par le fait que l'impôt manquerait d'assiette. Aussi est-il à peine besoin d'ajouter que la taxe

faisant ressortir un pourcentage de 247 % auquel un tarif de 12 % est applicable. En sus du droit de mutation que les deux coéchangistes devront se partager, le deuxième sera donc redevable d'une taxe de plus-value de 12 % sur 57.000, soit de 6.840 francs, tandis que le premier ne devra rien du chef de la taxe.

deviendrait exigible si, au lieu d'être pur et simple, le transfert de propriété s'effectuait moyennant un supplément de prix.

L'Etat, les villes de la zone française du Protectorat, l'Administration des habous et les établissements publics sont exempts du paiement de la taxe (art. 1^{er} du dahir, al. 2). Les échanges sans soulte passés avec les différentes personnes exonérées en cas de vente sont aussi affranchis de l'impôt ; mais les contrats qui les constatent doivent contenir les éléments nécessaires à la liquidation de la taxe et être accompagnés des justifications utiles. La plus-value qui aura pu être ainsi déterminée s'ajoutera s'il y a lieu à celle dont pourront bénéficier, dans l'avenir, les immeubles échangés et l'impôt sera perçu, lors de la revente, sur l'ensemble des bénéfices nets réalisés par le propriétaire par suite de l'accroissement de valeur constaté en définitive (art. 2, al. 3 et 4 du dahir).

Il résulte de ces dispositions que le législateur n'a pas voulu placer ces échanges sous le régime du droit commun, de crainte que l'obligation imposée au particulier de payer une taxe de plus-value ne le fasse reculer devant l'opération. Mais la plus-value constatée à ce moment-là est comptée pour mémoire et, à la plus prochaine occasion, supportera l'impôt. Il va sans dire que si le particulier touche une soulte de la personne exonérée, la taxe doit être perçue sur cette soulte, proportionnellement à la portion de l'immeuble qu'elle représente.

Une fois triés les actes et mutations assujettis de par leur nature juridique, l'agent de recette a encore à distinguer entre les actes sous seings privés et les actes authentiques, c'est-à-dire passés soit devant notaires, soit devant adoul¹, soit devant les notaires israélites. Toutes les muta-

1. Les adoul sont des sortes d'officiers ministériels indigènes, des témoins supposés de bonne foi, dont les fonctions rappellent mal celles de nos notaires. Leurs actes sont authentiques. Mais ces lettrés sont loin de posséder, surtout en dehors des centres urbains, l'instruction générale et professionnelle qui est souhaitable.

tions, quelles que soient les formes qui les constatent, à l'exception de celles établies par acte authentique, on été assujetties à la formalité de l'enregistrement et au paiement de la taxe par le dahir du 14 mai 1916 sous la seule condition que leur date soit postérieure au 1^{er} octobre 1914. A défaut d'acte, les redevables sont tenus de déposer au bureau, dans le délai de trois mois, la déclaration qui le remplacera et qui servira de base à la perception de l'impôt.

Au contraire, tous les actes d'adoul n'ont pas été assujettis à la formalité en même temps. Pour que l'impôt puisse être perçu sans trop de difficultés, il fallait que le siège des adoul ne fût pas trop éloigné du bureau de l'Enregistrement. Aussi l'article premier du dahir du 11 mars 1915 avait-il sagement décidé que les différentes parties du Maroc français seraient successivement assujetties par arrêtés viziriels¹ à la perception totale ou partielle des droits d'enregistrement.

L'impôt fut d'abord mis en vigueur à Casablanca, à Rabat, Kénitra et leur région, en mars 1915, puis étendu au cercle des Doukkala (région civile de Mazagan) fin août 1915, à Safi fin novembre de la même année, à Oujda en mars 1917, à Meknès le 1^{er} décembre 1919, à Mogador le 1^{er} avril 1920. En ce qui concerne la ville de Fès, capitale du monde musulman, et sa région, un premier arrêté viziriel du 29 novembre 1919 décida la perception des droits d'enregistrement, autres que ceux de plus-value, sur tous les actes des adoul assujettis à l'homologation des Cadis de Fès. Un deuxième arrêté viziriel intervint le 31 mai 1921 pour appliquer la taxe aux mutations d'immeubles situés dans certaines limites de la région de Fès, à l'exclusion de la ville indigène. L'extension de l'impôt ne fut décidée pour Marrakech, capitale du sud, qu'en novembre 1921.

1. On peut comparer les Vizirs marocains à nos ministres. Toutefois, seul le Grand Vizir prend (ou plus exactement contresigne) des actes réglementaires appelés arrêtés viziriels, lesquels correspondent à nos décrets.

Le périmètre fiscal fut d'ailleurs toujours étroitement limité. Ce n'est que peu à peu que les territoires de l'intérieur furent à leur tour assujettis. Aussi bien fallait-il agir avec prudence et ne pas brusquer l'indigène.

Lors des travaux préparatoires, la question s'était posée de savoir si l'on ne devait pas prévoir une exonération d'impôt ou une réduction des tarifs en faveur soit des indigènes contraints de vendre un bien de famille en dehors de toute idée de lucre, soit des plus anciens propriétaires français. Malgré la sympathie que l'on devait témoigner aux uns et aux autres, on a pensé que les indigènes, ainsi que les ouvriers de la première heure, seraient, le plus souvent, les mieux partagés. Ce sont, en effet, les acquisitions les plus anciennes qui doivent présenter les plus-values les plus sensibles.

Cette solution résultait d'ailleurs du caractère purement réel de l'impôt : il n'atteint que les biens et ignore les personnes. Il est calculé d'après l'importance du bénéfice et nullement d'après la condition du vendeur, sans distinguer enfin selon que l'immeuble a été acheté pour être vendu ou qu'il se trouve depuis des générations dans le patrimoine de la famille de l'aliénateur. En cela l'impôt marocain se distingue de l'impôt allemand dont sont exonérés les vendeurs de propriétés de faible importance, jouissant d'un revenu inférieur à 2.000 marks.

CHAPITRE II

ASSIETTE DE L'IMPOT

La plus-value se ramène, avons-nous dit, à la différence entre le prix de vente et le prix d'achat (ou la valeur au 4 février 1908 selon les cas) augmenté des frais et impenses déclarés déductibles par la loi (art. 3 du dahir) .

En présence de l'acte assujetti, deux termes de comparaison sont donc à établir :

1° *Le prix de revient*. — Entrent en ligne de compte pour sa détermination :

a) Le prix d'achat, lorsqu'il est postérieur au 4 février 1908, c'est-à-dire la somme versée par l'acquéreur au vendeur ou à tout autre bénéficiaire désigné au contrat.

Quelquefois, une partie ou la totalité du prix ne consiste pas en argent mais en une prestation, une obligation contractée, soit de faire, soit de ne pas faire. Les parties débitrices doivent alors compléter l'acte, ou leur déclaration, par l'estimation de la valeur en capital de la prestation dont il s'agit (art. 13 du dahir du 11 mars 1915).

Il y a encore lieu à estimation, toujours en capital, dans le cas où le vendeur prévoit à son profit, en sus du prix, une charge quelconque. Aux yeux de la loi fiscale, on doit entendre par charge augmentative du prix toute obligation que le contrat de vente impose à l'acquéreur, au profit du vendeur.

En somme, ainsi que l'observe M. Naquet, « la seule particularité qui distingue les charges du prix proprement dit consiste en ce que le prix est directement payé au vendeur tandis que les charges ne lui profitent que d'une

manière détournée. Sauf cette différence de détail les charges participent de la nature du prix. »

Pour la liquidation de l'impôt, les seules obligations de nature à être ajoutées au prix dont elles forment un des éléments sont celles qui, incombant normalement au vendeur, sont mises à la charge de l'acheteur. Par conséquent, il n'y a pas à s'occuper des obligations qu'une disposition spéciale de l'acte mettrait à la charge de l'acquéreur, alors qu'elles lui incombent personnellement, soit à raison de leur nature propre, soit parce qu'elles doivent profiter d'une façon directe et exclusive aux biens transmis¹.

Le prix d'achat peut, d'ailleurs, ne pas constituer une base invariable. Lorsque, par exemple, au cours du laps de temps compris entre l'achat et la revente, certaines valeurs incorporées au fonds à l'origine, telles que des bâtiments ou plantations, ont disparu par la volonté du propriétaire, il y a lieu d'en tenir compte pour l'établissement du prix de revient. La raison en est que la taxe frappe exclusivement le bénéfice réalisé à l'occasion de la vente d'un immeuble. Dès lors, si le fonds aliéné a été volontairement amoindri par la séparation et la vente de certains éléments constitutifs de sa valeur, ces pertes de substance n'étant autre chose, au regard de la loi civile, qu'un détachement d'objets mobiliers, ne peuvent donner ouverture à la taxe de plus-value, même quand elles ont permis au propriétaire de réaliser un bénéfice immédiat. Ce principe conduit à admettre que le prix de revient doit être diminué dans la mesure de la diminution de valeur subie de ce fait par l'immeuble. Ceci permet de ne pas réduire le bénéfice réalisé sur l'immeuble, bénéfice qui, lui, est imposable, et d'obtenir le pourcentage de plus-value, compte tenu de cette diminution qui refléchit sur le prix de vente (cf. tribunal de Rabat, 2 mai 1928, confirmé sur appel par un arrêt du 3 juillet 1929).

1. Maguéro, *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, v^o vente d'immeuble, n^o 200.

Il n'en serait pas de même si la diminution de valeur ou de substance était la conséquence d'un cas fortuit non imputable au propriétaire et s'il était établi que ce dernier n'a rien retiré de cette diminution.

De même dans le cas où le prix d'achat aura été reconnu *insuffisant*¹, ce n'est pas la valeur vénale de l'immeuble au jour de son acquisition, — valeur sur laquelle, remarquons-le, le droit de mutation aura été assis, — qu'il faudra considérer, mais bien le prix réellement payé.

Mais si, lorsque l'acquisition est postérieure au 4 février 1908, le prix de revient est assez facilement déterminable, il n'en est pas de même dans le cas contraire où il faut procéder à une évaluation de la propriété à cette dernière date.

Avant l'occupation, le Maroc n'était certes pas un pays de mainmorte ; mais les mutations d'immeubles y étaient rares, les patrimoines se transmettant le plus souvent par décès. D'autre part, l'origine de la possession est fréquemment incertaine, toujours difficile à établir dans un pays sans cadastre, où la propriété rurale n'est jamais bâtie, où le fait d'occuper dépasse l'efficacité d'un titre et où, enfin, jusqu'à ces dernières années, le vainqueur a toujours chassé le vaincu. Cette situation s'est naturellement trouvée bouleversée de fond en comble par l'arrivée des Français et la sécurité qu'ils amenaient avec eux. Les transactions, même entre indigènes, s'étant multipliées, on s'aperçut que, dans la grosse majorité des cas, c'est l'évaluation au 4 février 1908 et non le prix de l'acquisition précédente qui devait constituer le point de départ du calcul de la plus-value. Cette évaluation, les parties devaient bien la faire, mais, à moins de laisser la perception de l'impôt à la discrétion du contribuable, le receveur de l'Enregistrement se devait de la contrôler. Or, de quels moyens disposait-il à cet effet ? Les propriétés rurales sont toujours mal désignées dans les actes ; leur surface,

1. Voir ci-après, p. 62, le contrôle des insuffisances de prix.

calculée à l'aide de procédés d'où toute exactitude est exclue, est indiquée en mesures dont la contenance précise nous échappe (par exemple : zouija ou surface susceptible d'être labourée par une paire de bœufs). Quant aux propriétés urbaines, leur valeur est essentiellement variable, en sorte que la visite des lieux s'impose dans chaque cas, ce qui n'est pas possible. En définitive, le seul élément à la disposition de l'agent de recette est le prix de vente : se faire une idée de la plus-value dont a bénéficié en général, depuis l'occupation, une région, un ville ou un quartier, et, ensuite, le coefficient adopté, l'appliquer au prix de vente, tel était le seul procédé pratiquement utilisable. Il était d'ailleurs légal par le fait que le dahir autorise le receveur à substituer sa propre évaluation à celle du redevable lorsqu'elle paraît exagérée.

La taxe de plus-value s'est donc transformée dans ces cas-là en un impôt parallèle au droit de mutation et ayant presque une assiette identique. Les indigènes, qui n'ont jamais compris, dans le bled, le mécanisme de la taxe, croyaient donc tout de go que le droit de mutation était de 10, 15, voire de 20 % du prix de vente, selon les régions et le coefficient de valorisation choisi par chaque receveur. Quand, par hasard, une origine de propriété récente permettait une exacte liquidation de l'impôt, ils se demandaient pourquoi il leur était réclamé une taxe moindre ou supérieure. Il faut dire, il est vrai, que cet inconvénient devait disparaître au fur et à mesure que les immeubles auraient fait l'objet d'un contrat de vente. L'avenir devait donc permettre aux agents de recette d'obtenir des éléments de plus en plus nets quant à l'origine des propriétés, en même temps que leur propre expérience et une plus longue application les autorisaient à asseoir l'impôt avec plus de fermeté. Au surplus, les inconvénients résultant de cet état de fait ont été atténués autant que possible par l'Administration lorsqu'elle décida de n'appliquer l'impôt dans les différentes régions de l'Empire chérifien, qu'avec une sage progression,

b) Les frais d'acquisition. C'est le premier élément à ajouter, dans tous les cas, au prix d'achat. Ils sont arbitrés d'office, et par conséquent admis sans justification, à raison de 25 % du principal si l'achat a été conclu avant le 15 mars 1915, et de 15 % dans les autres cas (art. 4, 2°, du dahir). Il s'agit là d'un forfait, d'ailleurs assez largement calculé. Mais le législateur l'a ainsi fixé sachant bien que les ventes, comme toutes les opérations qui nécessitent le concours de fonctionnaires indigènes, ne se réalisent, et surtout ne se réalisaient, qu'à grands frais.

Puisqu'il s'agit d'un forfait, on doit en déduire que les redevables ne seraient pas admis à faire la preuve qu'ils ont effectivement déboursé davantage. (En ce sens, Cour d'appel de Rabat, arrêt du 23 mai 1923, n° 155, du t. II du *Recueil des arrêts*, p. 79.)

c) Lorsqu'il s'agit d'un immeuble improductif ayant gardé le caractère de terrain à bâtir du jour de l'achat au jour de la revente, le prix original s'accroît encore des intérêts simples calculés à 9 %, pendant cette période, sur le prix et les charges stipulés dans le contrat (art. 4, 3°). Ce taux est réduit à 6 % pour la période antérieure au 1^{er} janvier 1917. On a ainsi tenu compte de la hausse du loyer de l'argent, surtout sensible à partir de 1917.

L'adjonction d'intérêts au prix d'achat témoigne du souci du législateur de considérer un prix de revient aussi exact que possible. Il n'échappe à personne, en effet, que le propriétaire qui a acheté un terrain à bâtir perd, pendant qu'il le garde, les intérêts du capital immobilisé. Mais s'il est bon d'encourager l'achat des terrains urbains et suburbains, il l'est moins d'encourager une détention trop prolongée par le spéculateur dont l'âpreté au gain ne s'accommode pas des prix raisonnables qui lui sont offerts. Au surplus, un terrain destiné à être bâti doit l'être dans un laps de temps assez restreint. Aussi a-t-on décidé qu'en aucun cas le total des intérêts à déduire ne peut excéder les 7/10 du capital. La période dite de guerre, du 1^{er} janvier

1915 au 31 décembre 1919, n'est toutefois pas comprise dans ce maximum.

Pour que le vendeur bénéficie de la réduction, qui peut constituer un élément très important du prix de revient, il faut qu'il soit entré en possession d'un terrain à bâtir ayant gardé ce caractère du jour de l'achat au jour de la revente. Ce qu'a voulu, en effet, le dahir, c'est tenir compte de l'improductivité des terrains à bâtir lorsque cette improductivité est notoirement établie et qu'il ne peut y avoir aucune difficulté à ce sujet. Or, telle n'est pas la situation d'un propriétaire dont l'immeuble était autrefois une terre de culture ou un jardin et dont le prix, le plus souvent modique, se fixait eu égard au revenu qu'il pouvait en tirer. Peu importe que, par la suite, par le fait de l'extension des villes, cette propriété soit devenue susceptible d'être bâtie. Le redevable ne peut se réclamer du nouveau caractère du terrain puisque la dépense d'achat n'a pas été déterminée par le désir de bâtir. Il lui restait de surcroît possible de continuer l'exploitation normale de sa propriété et de retrouver ainsi l'intérêt du minime capital engagé. S'il a préféré changer la destination de son fonds, l'Administration n'a pas à en tenir compte.

La nécessité imposée par la loi que l'immeuble envisagé ait conservé son caractère de terrain à bâtir du jour de l'achat au jour de la revente s'explique aussi par le désir du législateur d'éviter les contestations que n'auraient pas manqué de faire naître les demandes en déduction non fondées. Qu'il soit fait allusion dans l'acte à l'existence, sur la propriété vendue, de cultures ou de plantations quelconques, cela suffit pour que l'Administration puisse écarter *a priori* la demande en déduction, encore que les transformations subies par le terrain depuis son acquisition aient rendu méconnaissable sa nature originaire.

La difficulté se ramène en somme à la question de savoir quand une parcelle donnée avait ou n'avait pas, au jour de son achat, le caractère de terrain à bâtir. A cet

égard, la situation spéciale de toutes les villes marocaines, toujours clôturées de remparts, a permis, dès le début, une solution aisée. Jusqu'en 1913 environ, tous les terrains, ou presque, ont pu être considérés comme cultivables par le seul fait qu'ils se trouvaient *extra muros*. Postérieurement à cette date, il fut relativement facile de déterminer, à l'aide des propres souvenirs de chacun, le caractère à bâtir ou non de chaque emplacement. Il faut d'ailleurs préciser que, même situées à l'intérieur de l'enceinte de la ville, les propriétés qui étaient aménagées en jardins de rapport ou d'agrément ne pouvaient se voir appliquer la déduction puisque n'étant pas improductives et n'étant pas destinées à être bâties.

La Cour de Rabat a eu à se prononcer fréquemment sur cette question des intérêts, trop souvent agitée à tort par les redevables. Voici d'ailleurs les considérants du premier arrêt rendu en la matière :

« *Au fond, attendu qu'en considérant le terrain vendu par B... à L... comme terrain à bâtir, les premiers juges ont fait une fausse application de l'article 54 du dahir du 11 mars 1915 ;*

» *Attendu, en effet, que, pour déterminer la nature d'un terrain au regard de ce texte, il faut le considérer objectivement à l'époque de son acquisition sans qu'il y ait lieu de tenir compte de l'intention de l'acquéreur en vue de son utilisation ;*

» *Attendu que, dans l'espèce, il est constaté que le terrain acquis par B... vers 1905 était situé hors de l'enceinte de Rabat, dans le périmètre des jardins de cette ville, et constituait un terrain en nature de cultures ;*

» *Attendu qu'un pareil terrain n'entre certainement pas dans les prévisions de l'article 54, 3°, du dahir du 11 mars 1915 ;*

» *Attendu, en effet, que B... pouvait en tirer un revenu normal en continuant à le cultiver comme ses prédécesseurs ; que du fait qu'il a préféré, dans une pensée de spé-*

culation d'ailleurs légitime, l'allotir pour le louer ou le vendre pour en tirer un revenu différent des produits de la culture, ne résulte pas cette conséquence que le terrain ait changé de nature ;

» Attendu qu'il suit de là que les intérêts du montant du prix d'acquisition ne doivent pas venir en augmentation de ce prix pour le calcul de la taxe de plus-value ;

» Attendu qu'en décidant que les intérêts du prix d'acquisition seront ajoutés à ce prix pour le calcul du prix de revient, le législateur a obéi au louable souci de ne percevoir l'impôt que sur les bénéfices effectivement réalisés par le propriétaire ;

» Attendu que si B..., en l'espèce, négligeant la nature cultivable de son terrain, lui a donné une autre destination, il suffit de constater que, sous une forme ou sous une autre, il a pu en tirer parti, pour conclure qu'il se trouve rempli des intérêts du capital engagé ;

» Attendu qu'on ne pouvait donc lui allouer de nouveaux intérêts sans fausser l'esprit et le texte de la loi... » (Arrêt n° 112 du 1^{er} juillet 1922, p. 335 du Recueil des arrêts de la Cour de Rabat, t. I.)

Ces principes ont été confirmés par trois autres arrêts des 31 juillet 1928, 29 janvier 1929 et 3 juillet 1929.

d) Les impenses d'améliorations permanentes. Elles ne sont comptées que si elles sont faites dans les limites de l'immeuble vendu, postérieurement au 4 février 1908, et à la condition que leur coût ait été payé des deniers du vendeur ou des deniers de ceux dont il est l'héritier ou le donataire (art. 4, 4°, du dahir). Rentrent dans la catégorie des impenses d'améliorations permanentes, les frais de construction, de recherche ou de sondage de mines, d'adduction d'eau, de drainage, de viabilité, de boisement, de plantation et de défrichement. Un dahir du 14 mars 1925 a ajouté à cette liste les frais exposés pour parvenir à l'immatriculation des propriétés rurales. Pour ces dernières, l'immatriculation revêt en effet les caractères d'une impé-

rieuse nécessité et présente au surplus un intérêt public évident.

L'énumération de la loi est limitative. Avec ces dépenses on entre dans le domaine des éléments difficilement déterminables : il convient de ne les accepter qu'avec circonspection.

Les caractéristiques générales de l'impense d'amélioration permanente ont été déterminées par un arrêt de la Cour de Rabat, du 23 mai 1923, n° 155, déjà cité. Il s'agissait, pour un redevable, de faire admettre en déduction du prix de vente les frais exposés pour parvenir à l'immatriculation de sa propriété, alors que le dahir du 14 mars 1925 susvisé n'avait pas encore été pris. Voici les considérants de la Cour :

« Attendu que les améliorations permanentes visées par ce texte (il s'agit de l'art. 4, 4°, du dahir du 5 juillet 1920) sont uniquement celles qui intéressent la nature et la consistance du fonds et visent à sa transformation matérielle, à l'augmentation de sa productivité ou à son meilleur aménagement, qu'on ne saurait, à aucun titre, y faire entrer les dépenses qui ne se rapportent, comme les frais d'immatriculation, qu'à la transformation de son statut juridique... »

La distinction posée en principe par l'arrêt susvisé ne laisse pas, dans l'application, que d'être délicate. Il peut arriver, en effet, que les dépenses engagées en vue de la transformation de la situation juridique procèdent des caractères du prix lui-même. Il suffit d'envisager l'hypothèse, fréquente au Maroc, d'une propriété litigieuse. Les frais de justice ou d'immatriculation, supportés par l'acquéreur contre des opposants, peuvent, en effet, aboutir à une amélioration matérielle de la propriété en fixant définitivement *erga omnes* des limites jusque-là contestées.

La question s'est également posée de savoir si les frais de comblement d'un terrain devaient être décomptés. Il est certain qu'en principe les frais de l'espèce ne doivent pas venir en diminution de la plus-value imposable. Mais lors-

que le nivellement précède la mise en chantier du sol, et qu'il a sa cause dans l'impossibilité d'utiliser le terrain pour la construction sans une appropriation préalable, on doit admettre que de tels frais se confondent avec ceux de la construction elle-même.

Pour être déductible, la dépense effectuée au titre des améliorations doit, non seulement être comprise dans l'énumération de la loi, mais encore avoir été effectuée par le propriétaire lui-même dans les limites de l'immeuble vendu.

Il est d'ailleurs logique et équitable de ne pas majorer, pour le calcul de l'impôt, le prix de revient du coût des constructions élevées par un tiers. Il s'agit bien là d'un cas où l'enrichissement du propriétaire apparaît comme indépendant de son effort. La Cour de Rabat a dû se prononcer sur cette question peu d'années après la mise en vigueur de l'impôt dans l'espèce suivante :

Un propriétaire avait donné à bail pour plusieurs années une parcelle de terre située tout près des remparts de la ville, destinée, avant l'occupation, à l'exploitation agricole, mais ayant acquis, dans l'intervalle, le caractère de terrain à bâtir. Il avait été stipulé dans l'acte de bail que les bâtiments qui pourraient être élevés par le locataire sur le terrain loué appartiendraient en fin de bail au locateur.

Ce dernier, ayant revendu par la suite sa propriété à ces mêmes locataires, avait émis la prétention d'ajouter, pour le calcul de la taxe, au prix d'acquisition du terrain, la valeur vénale des constructions édifiées. Voici le texte de l'arrêt rendu le 1^{er} juillet 1922 sur appel par l'Administration d'un jugement du tribunal de Rabat, du 28 décembre 1921. (Suite aux considérants déjà rapportés plus haut, p. 38.)

« Attendu que, pour le calcul de la taxe de plus-value, il ne saurait davantage être fait état des constructions élevées par L... sur le terrain que B... leur avait loué le 18 mars 1915 avant de le leur vendre le 12 juin 1917 pour le motif que ces constructions seraient devenues sa propriété ;

» Attendu, en effet, que l'article 54 du dahir du 11 mars 1915 dispose formellement que le prix d'acquisition doit être augmenté de toute dépense dont il sera justifié pour amélioration permanente apportée par le propriétaire telle que frais de construction, etc...

» Attendu que ce texte est trop clair et trop précis pour qu'il puisse prêter à l'interprétation que les premiers juges lui ont donnée, alors surtout qu'il constitue un texte fiscal de stricte application ;

» Attendu, d'autre part, que l'esprit de la législation, comme son texte, proteste contre une pareille interprétation ;

» Attendu que le législateur a entendu frapper le bénéfice net réalisé par les propriétaires de terrains dans les villes en formation, cet impôt puisant sa légitimité dans l'effort dépensé par la collectivité pour le développement, l'aménagement et l'agrément des centres en formation ;

» Attendue que, si, partant de ce principe, il était de toute justice de tenir compte au propriétaire des dépenses faites par lui, il n'était pas logique d'augmenter son prix d'acquisition des dépenses faites par des tiers, quelles que fussent les conventions passées entre ces tiers et le propriétaire ;

» Attendu, en effet, que ces dépenses ne constituent nullement un sacrifice de la part du propriétaire, mais qu'elles pouvaient plutôt être considérées comme constituant à son profit une nouvelle plus-value due à l'effort de la collectivité ;

» Attendu qu'il importe donc, de plus fort, en raison de ces considérations, de respecter la pensée du législateur énoncée dans des termes aussi formels que précis ;

» Attendu, au surplus, que, dans le dahir postérieur du 5 juillet 1920, inapplicable il est vrai à l'espèce, et relatif à la même matière, le législateur a interprété sa volonté en formulant que les impenses devront avoir été payées des deniers du vendeur ou des deniers de ceux dont il est l'héritier ou le donataire ;

» Attendu, enfin, et en fait, que B... n'est jamais devenu propriétaire des constructions élevées par L...^e; qu'en effet, aux termes du contrat de bail du 18 mars 1915, B... ne devait acquérir la propriété des dites constructions qu'à l'expiration du bail fait pour 3, 6 ou 9 années ; que dès la deuxième année, c'est-à-dire dès avant l'échéance de la première période, le 12 juin 1917, B... a vendu à L..., qui ont accepté, le même terrain en comprenant dans le prix de vente le montant des loyers déjà perçus, d'où il suit que B... en substituant un contrat de vente à un contrat de location a purment et simplement cédé un terrain nu ;

» Attendu que, de toutes les façons, ce prix de vente doit donc justement servir de base au calcul de la taxe de plus-value.... »

Le cadre de ce travail ne nous permet pas de formuler, au sujet de cet arrêt, toutes les considérations qu'il appellerait de notre part. Nous nous bornerons à observer que si le propriétaire a, en fait, supporté en partie le coût de la dépense de construction, en fixant par exemple le montant du loyer eu égard à l'obligation mise à la charge du preneur, il doit en être tenu compte pour le calcul de l'impôt encore que la dépense ait été effectivement et matériellement effectuée par un autre ; surtout lorsque le constructeur n'est pas juridiquement un tiers vis-à-vis du propriétaire.

Pour être admise en déduction de la plus-value, la dépense, encore que comprise dans les catégories énumérées par la loi, doit, de plus, être prouvée. Cette preuve s'impose si l'on ne veut pas laisser la rentrée de l'impôt à la merci du contribuable. A son défaut, la dépense est donc écartée. Mais les parties restent fondées à se pourvoir en restitution (art. 54 du dahir du 11 mars 1915 et 4 du dahir du 5 juillet 1920).

Dans le cas de construction notamment, il incombe aux vendeurs, sous peine de rejet, de produire, pour une somme égale à la demande en déduction, les marchés passés avec les entrepreneurs, les devis descriptifs annexes des

architectes ou tous autres documents comptables dignes de foi.

Mais il s'ensuit, dans une application aussi stricte, que les parties peuvent se trouver dans une situation difficile lorsqu'elles sont dans l'impossibilité de produire les documents qui fixent l'assiette de la taxe. S'il s'agit, par exemple, de constructions anciennes ou pour lesquelles il aurait été traité verbalement avec des tâcherons indigènes, et dans d'autres cas similaires, les vendeurs devaient être cependant admis à fournir la preuve des dépenses effectuées. Aussi, l'Administration a-t-elle dû accepter, à titre de justification, des certificats établis par des experts agréés près les tribunaux. Il appartenait à ces hommes de l'art, en recherchant l'importance de la surface bâtie, la qualité des constructions et l'époque des travaux, de déterminer, en les évaluant, le montant global des débours.

La même solution a été admise pour les frais de défrichement, de plantation et d'aménagement des terres de culture. Le certificat doit alors faire ressortir la contenance du fonds défriché, l'époque de l'opération et le montant des frais exposés, sans que ces derniers puissent jamais comprendre le prix d'achat du matériel agricole, puisque ce matériel reste susceptible d'utilisation indépendamment de l'affectation qui lui est donnée. Mais le fait d'accepter l'estimation d'un expert assermenté constitue une simple tolérance et une exception à la règle stricte des justifications. Il a été recommandé aux receveurs de n'accepter les certificats produits que sous la condition de n'avoir aucun motif d'en suspecter la sincérité et la rigoureuse exactitude. Est-il besoin de dire que rarement, sur ces points, l'Administration avait lieu d'être satisfaite ?

e) Il est encore tenu compte, pour le calcul du prix de revient, des abandons gratuits de terrains faits à la voirie, ou à toute œuvre d'utilité publique, dans la mesure où ils

sont réellement effectués et arrêtés par le Service du Plan de la Ville. Nous avons déjà eu l'occasion de signaler à quels errements avait donné lieu l'application du dahir du 11 mars 1915 dont les termes à cet endroit n'étaient pas suffisamment précis. Depuis le dahir de 1920, il est tenu compte de ces abandons de la façon la plus rationnelle, c'est-à-dire en appliquant la totalité du prix de revient, tel qu'il se détermine d'après la loi, à la surface restante après déduction des parcelles cédées¹. On obtient ainsi le prix de revient au mètre carré, lequel permet de calculer facilement la plus-value réalisée.

Là aussi, les contribuables ont à fournir les justifications utiles relativement à la superficie abandonnée, ce qui peut ne pas être aisé en cas de conflit entre le propriétaire et l'autorité expropriante.

Dispositions particulières. — Si la possession de la personne imposable est antérieure au 4 février 1908, on substitue au prix de revient une évaluation de la propriété à cette dernière date sans qu'il puisse s'y ajouter aucune autre somme que le montant des intérêts postérieurs, dans le cas de terrains restés improductifs (art. 4, 4^e, alinéa 3).

Il est juste, en effet, de présumer que l'évaluation de la propriété au 4 février 1908 comprendra, non seulement le prix d'acquisition et les frais, mais encore toutes les dépenses ayant valorisé jusque-là la propriété.

Quant aux améliorations postérieures au 4 février 1908, la disposition *in fine* de l'alinéa susvisé : « sans qu'il puisse s'y ajouter aucune autre somme que le montant des intérêts postérieurs... », peut, il est vrai, prêter à doute sur l'admission de leur coût en déduction du bénéfice. Mais il est évident que le législateur n'a pas voulu empêcher,

1. Ainsi, dans l'exemple cité plus haut, on procéderait de la façon suivante : Prix de revient des 80.000 m² : 80.000 francs; après abandon de 30.000 m², ce prix de revient s'applique aux 50.000 m² restants, objets de la vente, et l'impôt calculé sur le bénéfice effectivement réalisé, soit 800.000 fr., représentant un pourcentage supérieur à 500 % auquel le tarif maximum de 20 % est applicable. Il sera donc dû à 20 % sur 800.000 : 160.000 francs au lieu de 9.000 francs perçus en vertu du premier dahir. On aperçoit ici toute l'importance de la réforme.

dans cette hypothèse, l'application du droit commun. Il a seulement désiré remplacer tous les éléments constitutifs du prix de revient, antérieurs au 4 février 1908, par une évaluation de l'ensemble de la propriété à cette date.

Si l'immeuble est entré dans le patrimoine de la personne imposable par voie d'échange, après le 4 février 1908, l'évaluation en capital contenue dans l'acte d'échange, augmentée, s'il y a lieu des intérêts simples liquidés à partir de l'échange, à l'exclusion de tous autres frais, constitue le prix de revient (art. 4, 4^e, dernier alinéa):

En cas d'aliénation partielle d'un immeuble, le prix de revient est fixé conformément aux dispositions générales qui précèdent et retenu dans la proportion que représente la parcelle aliénée par rapport à la valeur vénale de l'ensemble restant, déduction faite des abandons gratuits s'il y lieu (art. 6 du dahir).

II. *Le prix de vente.* — Le deuxième terme des comparaisons, pour le calcul de la plus-value imposable, est le prix de vente. Il doit être augmenté, le cas échéant, des charges stipulées dans l'acte au profit du vendeur. Nous avons déjà eu l'occasion de préciser ce que l'on doit entendre, selon la loi fiscale, par charge augmentative du prix.

La charge la plus intéressante, ici, est celle constituée par l'obligation contractée par l'acquéreur de payer la taxe de plus-value. Cette obligation, aux termes de la loi, est nulle¹. Mais, en fait, rien ne pouvait empêcher les parties de s'y conformer. Au surplus, il est admis par une jurisprudence constante² que l'Administration n'est pas juge de la validité des contrats et que l'impôt doit être perçu d'après les stipulations vraies ou fausses contenues aux actes présentés à la formalité, sans qu'il y ait à tenir compte de leur inutilité juridique ou pratique.

C'est pourquoi nous estimons exact en tous points l'arrêt

1. Cf. *infra*, p. 59:

2. Notamment arrêt n° 568 du 15 mai 1929.

rendu par la Cour de Rabat le 16 juin 1925 et dont voici, au surplus, les considérants (n° 387 du t. III du *Recueil*, p. 185) :

« Attendu que les premiers juges ont refusé d'ajouter au prix de vente de l'immeuble, pour le calcul du droit de mutation et de la taxe de plus-value, le montant de la taxe mise par l'acte de vente à la charge de l'acquéreur, motif pris 1° de la nullité de la clause imposant le paiement de la taxe de plus-value à l'acquéreur, 2° de ce que le mode de calcul de l'Administration aboutissait à la perception d'un impôt sur l'impôt.

» Sur le premier motif, attendu que la validité ou la nullité de la clause sus-visée est, en l'espèce, sans influence sur le litige ; qu'il est, en effet, de principe, en matière fiscale, que les droits sont acquis au Trésor par le seul fait de l'existence d'un acte revêtu de toutes les formes propres à permettre d'établir la perception et sans que l'Administration, qui n'est pas juge de la validité des conventions, ait à s'enquérir des vices qui pourraient plus tard les faire annuler ;

» Sur le deuxième motif, attendu que le mode de calcul de l'Administration est l'application exacte des articles 15, paragraphe 4, du dahir du 11 mars 1915 et 7 du dahir du 5 juillet 1920 aux termes desquels la valeur de la propriété des biens immeubles se détermine, pour la liquidation et le paiement de l'impôt, par le prix de vente exprimé et par les charges qui peuvent s'y ajouter ; qu'il est de toute évidence que l'obligation imposée par le contrat de vente à l'acquéreur, à la décharge du vendeur, constitue une charge ; que tel est précisément le cas en l'espèce où le contrat de vente impose à l'acquéreur le paiement de la taxe de plus-value que la loi a mis à la charge du vendeur (art. 12 du dahir du 5 juillet 1920 précité) ; qu'au surplus, cette solution est aussi celle de la jurisprudence française ; qu'il a toujours été décidé notamment que, pour le calcul du droit de mutation, on devait ajouter au prix,

jusqu'à concurrence des douzièmes échus, les contributions antérieures au jour du contrat ou de l'entrée en jouissance de l'acquéreur et que celui-ci était chargé d'acquitter, les contributions constituant une dette personnelle du vendeur ; qu'ainsi, en refusant d'ajouter au prix de vente de l'immeuble pour le calcul des impôts de mutation et de plus-value le montant de la taxe mis par le contrat à la charge de l'acquéreur, les premiers juges ont violé les articles 15, paragraphe 4, du dahir du 11 mars 1915 et 7 du dahir du 5 juillet 1920 précités ; qu'il convient, en conséquence, d'infirmer le jugement entrepris et de faire droit aux conclusions de la requête d'appel de l'Administration... »

Dans cette situation, les receveurs se sont heurtés, pour le calcul de la taxe, à des difficultés qui procèdent du fait que le prix de vente imposable reste inconnu jusqu'au moment où le montant de la taxe est déterminé. Or, la détermination de ce prix imposable est un élément essentiel du calcul. La difficulté a été résolue par une circulaire émanant de la Direction de l'Enregistrement, laquelle fixe les nouveaux tarifs applicables aux ventes de l'espèce en distinguant l'hypothèse où la taxe est mise intégralement à la charge de l'acquéreur et celle où ce dernier doit la supporter à concurrence de moitié seulement.

Nous nous contentons par ailleurs de signaler la difficulté soulevée à cet égard, dans la liquidation des droits, par l'adjonction au principal de la taxe d'une surtaxe applicable aux bénéfices imposables acquis dans des laps de temps inférieurs à trois années.

L'impôt est dû, d'autre part, quelle que soit la prestation exigée par le vendeur en échange de la cession qu'il consent, que le prix consiste en argent, en denrées, ou en obligations de toute nature, pourvu que ces dernières puissent faire l'objet d'une estimation en capital. Par conséquent, la convention qui attribue des immeubles à une personne en récompense de services qu'elle a rendus ou de

travaux exécutés ou à faire, s'analyse en une dation en paiement et équivaut à une vente d'immeuble pure et simple. Il est incontestable, en effet, si la valeur de l'immeuble abandonné dépasse son prix de revient, qu'il en résulte un bénéfice au profit du cédant puisqu'il se libère de sa dette par une somme qui est égale à la fois au prix de revient et à la plus-value du fonds.

Dans ces différents cas, l'assiette de l'impôt se détermine au moyen d'une estimation¹, car si le droit de mutation est assis sur la valeur vénale des biens cédés, la taxe ne peut être prélevée que sur le bénéfice réalisé par le vendeur du fait de la plus-value acquise par l'immeuble. Or, ce bénéfice s'analyse en la différence qu'il y a entre la dette éteinte par la dation en paiement et le prix de revient tel qu'il est déterminé par la loi.

Dans cet ordre d'idées, une difficulté peut encore se présenter lorsqu'un bien comprenant à la fois des meubles et des immeubles est vendu moyennant un prix unique. Dans cette hypothèse, l'article 12 du dahir du 11 mars 1915 stipule qu'à défaut de prix particulier pour les meubles, le droit de mutation doit être perçu pour le tout au tarif immobilier. Cette disposition a pour but d'éviter la fraude qui consisterait, si l'on admettait une ventilation, à reporter sur les meubles assujettis à un tarif inférieur la plus grande valeur des immeubles. Mais une pareille disposition, d'ailleurs exorbitante de la loi générale, n'est pas reproduite dans le dahir de 1920. Les principes généraux conduisent, dès lors, à admettre la ventilation sous le contrôle de l'Administration. Cette dernière a d'ailleurs la faculté de recourir à l'expertise judiciaire si elle estime l'évaluation des immeubles insuffisante. Il semble, en effet, que le silence de la loi ne peut pas réduire l'interprète à percevoir une taxe de plus-value, qui ne frappe que les immeubles, à l'occasion d'une mutation de meubles.

1. Les parties ou les mandataires se portant fort pour elles seront tenus, si les sommes et valeurs ne sont pas déterminés dans les contrats, d'y suppléer par une déclaration estimative certifiée et signée au pied de l'acte (art. 13 du dahir du 11 mars 1915).

Viennent en diminution du prix de vente :

a) Les frais de courtage, commissions et autres assumés par le vendeur, dans la limite de 5 % du prix (art. 7, 1°).

Ces frais ne sont déduits que s'il est justifié de leur paiement avant l'enregistrement. Cette restriction a été édictée en vue de prévenir la fraude qui aurait consisté, une fois l'impôt acquitté, à demander une révision de la liquidation sous le prétexte d'une prétendue omission qu'une quittance de complaisance aiderait à réparer. Ce principe a été constamment maintenu par la jurisprudence administrative et judiciaire (cf. arrêt des 3 janvier 1928 et 29 janvier 1929).

L'Administration conserve, par contre, le droit d'établir, même par voie de présomption, nonobstant la production d'une quittance, que le vendeur n'a, en réalité, pas payé de commission. C'est ainsi qu'un reçu produit par un indigène a été écarté parce qu'il s'agissait d'une vente intervenue entre deux frères ; il était de toute évidence que les deux contractants n'avaient pas eu besoin d'un intermédiaire pour se mettre en relations.

b) Les indemnités payées par le vendeur lorsque, par suite de l'exécution de travaux publics, sa propriété non frappée d'expropriation a acquis une notable augmentation de valeur¹.

Il n'est tenu compte en aucun cas des frais normaux d'exploitation, ni des dépenses courantes d'entretien (art. 7, *in fine*).

*
**

C'est la différence entre les deux termes ainsi définis qui constitue la plus-value nette, imposable. On établit son rapport avec le prix de revient et l'on obtient ainsi le pourcentage de plus-value, lequel fixe le tarif applicable.

1. Les conditions dans lesquelles ces indemnités peuvent être perçues sont étudiées *infra*, page 125.

Ce tarif est de :

2 % de la plus-value quand elle s'élève de	20 à moins de	50 %
3 % de la plus-value quand elle s'élève de	50 à moins de	60 %
4 % de la plus-value quand elle s'élève de	60 à moins de	80 %
5 % de la plus-value quand elle s'élève de	80 à moins de	100 %
6 % de la plus-value quand elle s'élève de	100 à moins de	120 %
7 % de la plus-value quand elle s'élève de	120 à moins de	140 %
8 % de la plus-value quand elle s'élève de	140 à moins de	160 %
9 % de la plus-value quand elle s'élève de	160 à moins de	180 %
10 % de la plus-value quand elle s'élève de	180 à moins de	200 %
11 % de la plus-value quand elle s'élève de	200 à moins de	230 %
12 % de la plus-value quand elle s'élève de	230 à moins de	260 %
13 % de la plus-value quand elle s'élève de	260 à moins de	290 %
14 % de la plus-value quand elle s'élève de	290 à moins de	320 %
15 % de la plus-value quand elle s'élève de	320 à moins de	350 %
16 % de la plus-value quand elle s'élève de	350 à moins de	380 %
17 % de la plus-value quand elle s'élève de	380 à moins de	410 %
18 % de la plus-value quand elle s'élève de	410 à moins de	450 %
19 % de la plus-value quand elle s'élève de	450 à moins de	500 %
20 % de la plus-value quand elle s'élève au delà de.....		500 %

La perception de la taxe suit les plus-values de vingt en vingt francs inclusivement et sans fraction (art. 10 du dahir).

Le dahir de 1915 avait prévu une réduction de moitié des tarifs ci-dessus en faveur des immeubles de culture situés à plus de cinq kilomètres du périmètre fiscal d'une agglomération dépassant 1.000 habitants.

Cette disposition, que n'a pas reproduit le dahir de 1920, avait pour but de favoriser les ventes des terres de culture le plus souvent acquises par des colons français désireux d'installer une exploitation agricole.

Elle nous apparaît intéressante à signaler. La prospérité du pays était étroitement liée, en effet, surtout au début de l'occupation, au rapide développement de la colonisation et à une prompt mise en valeur des terres.

Voici, par un exemple, comment fonctionne la taxe.

Soit une terre de culture acquise en 1917 moyennant 20.000 francs et revendue en 1923 pour 90.000 francs :

a) On détermine d'abord le prix de revient :

Aquisition	20.000
Frais d'acte 15 %	3.000
Impenses (défrichements de 50 ha. à 120 fr. l'ha.)	6.000
Ensemble	29.000

b) Puis le prix de vente :

Prix	90.000	
A déduire les frais de courtage à 5 % ..	4.500	
Reste	85.500	85.500
Plus-value taxable	56.500	

c) Le pourcentage : (56.500×100) est compris entre

29.000

180 et 200 %. Le tarif applicable est donc de 10 %. Il sera perçu en addition au droit de mutation de 5 % sur 90.000 (4.500 francs) une taxe de 10 % sur 56.500 francs, soit 5.650 francs à la charge non plus de l'acquéreur, mais du vendeur, et ce, pour un bénéfice net de 56.500 francs réalisé sur une mise de fonds inférieure à 30.000 francs. On voit, par cet exemple, qu'il est difficile de trouver cette taxe excessive.

Les tarifs sont majorés de moitié pour tout bénéfice imposable acquis moins d'un an après la date de l'achat, du quart pour tout bénéfice acquis dans les deux années de l'achat, et du huitième si le bénéfice est réalisé dans la troisième année de l'achat. Au delà, la discrimination s'arrête. On peut le regretter. A notre avis, en effet, la plus-value mérite d'être imposée différemment, selon qu'elle a été acquise en un laps de temps plus ou moins long. Ce

n'eût été d'ailleurs qu'une question de logique que de dégrever les plus-values réalisées à longue échéance, puisque l'on surtaxe celles acquises rapidement. On observe, en outre, que le bénéfice est d'autant plus important, d'autant plus intense, qu'il a été acquis en peu de temps. Inversement, un bénéfice moyen devient insignifiant s'il est réparti sur un grand nombre d'années. En vue d'une certaine durée de l'impôt, on aurait pu, à l'instar de la loi allemande, dégrever, par exemple, les plus-values réalisées après plus de dix ans de possession selon une échelle à adopter. Il n'aurait pas été inopportun, de surcroît, de donner ainsi une prime à la détention prolongée de la propriété immobilière. Une pareille mesure aurait atténué, enfin, le déséquilibre apporté dans la taxation par la dévalorisation du franc¹.

L'application de cette surtaxe a donné lieu à interprétation dans les cas suivants :

1° Un propriétaire a acheté diverses parcelles de terre à des époques différentes pour les grouper et en former un tout homogène, en vue de l'exploitation agricole, par exemple. Lorsqu'il revend ce domaine moyennant un prix global, il se trouve que le bénéfice est réalisé pour partie plus de trois années après certaines acquisitions, tandis que la revente englobe des parcelles acquises depuis moins de trois années. Deux solutions se présentent dès lors à l'esprit : a) Calculer à combien ressort l'unité de surface à la revente, puis établir, pour chaque parcelle, un prix de revient distinct qui fera ressortir la plus-value imposable ; b) calculer le bénéfice total imposable et rechercher dans quelle proportion il s'applique aux parcelles dont l'acquisition remonte à moins d'un, de deux ou de trois ans¹.

Ce dernier procédé, qui a été adopté par l'Administra-

1. Voir *infra*, p. 75.

1. Voici un exemple de liquidation dans cette hypothèse compliquée. Il a été vendu, suivant acte du 18.12.23, moyennant le prix total de 362.400 fr., une propriété d'une contenance totale de 906 ha composée de parcelles acquises séparément à des dates s'échelonnant de 1912 à 1923.

tion, apparaît à la fois plus simple, plus rationnel et plus équitable.

Plus simple, parce que l'on n'a pas à calculer deux fois la plus-value, l'une globale assujettie à un certain tarif, et l'autre partielle, pour l'assiette de la surtaxe.

Plus rationnel, car il semble difficile, dès lors que le bénéfice imposable ressort à un pourcentage déterminé auquel un tarif donné est applicable, d'être obligé de calculer la surtaxe sur un bénéfice fictif auquel on ne peut appliquer, par conséquent, qu'un tarif fictif.

Plus équitable enfin, puisque le prix ne comporte aucune

L'impôt devra se calculer comme suit :

a) Immeubles acquis avant le 16 mars 1915 (par hypothèse)	12.000
b) Immeubles acquis du 16-5-15 au 18-12-20	15.000
Frais d'acte à 25 % de 12.000 et à 15 % de 15.000	5.250
Total du prix de revient non soumis à surtaxe	32.250
c) Immeubles acquis moins de trois ans avant la revente. 25.000	
Frais d'acte à 15 %	3.750
Ensemble..	28.750
d) Parcelles acquises moins de deux ans avant la revente 30.000	
Frais d'acte à 15 %	4.500
Ensemble..	34.500
e) Parcelles acquises moins d'un an avant la revente ... 80.000	
Frais d'acte à 15 %	12.000
Ensemble..	92.000
Prix de revient total	187.500
Revente	362.400
Plus-value	174.900
Pourcentage $\frac{174.900 \times 100}{187.500} = 93$ tarif applicable : 5 %.	
Il est dû au titre de la taxe 5 % de 174.900, soit.....	8.745
et au titre des surtaxes :	
$\frac{1}{8} \frac{8.745 \times 28.750}{187.500} = 167,61$	
$\frac{1}{4} \frac{8.745 \times 34.500}{187.500} = 402,02$	
$\frac{1}{2} \frac{8.745 \times 92.000}{187.500} = 2.140,000$	
Ensemble.....	2.709,63
Total général.....	11.463,63

Il nous paraîtrait d'ailleurs plus logique de calculer la surtaxe exigible sur chaque parcelle d'après la contenance que représente cette parcelle par rapport à l'ensemble de la propriété et non d'après l'importance de son prix de revient. Le bénéfice réalisé est loin, en effet, d'être en rapport direct avec le prix de revient puisqu'au contraire ce dernier prix s'oppose au montant de la vente. Il suffit de supposer que les dernières acquisitions, celles donnant lieu à la perception de la surtaxe la plus élevée, ont été précisément les plus onéreuses pour le vendeur pour apercevoir la justesse de notre remarque.

ventilation. Pour calculer l'impôt parcelle par parcelle, il faudrait connaître le prix de vente parcelle par parcelle. Or, il est à présumer que si la revente avait été effectuée en plusieurs parties, un prix différent aurait été fixé eu égard aux qualités respectives des parcelles vendues.

En définitive, on se trouve, lors de la vente, en présence d'une opération unique ayant abouti à un bénéfice global ; c'est donc le résultat d'ensemble qu'il convient d'envisager pour l'assiette de l'impôt.

2° Un propriétaire revend un immeuble moins de trois ans après avoir fait édifier des bâtiments sur son terrain, lequel avait été acquis depuis plus de trois ans. Les termes du dahir qui prévoient l'application de la surtaxe à « tous les bénéfices acquis moins de... » sembleraient pouvoir autoriser la réclamation d'un complément d'impôt sur la plus-value qui profite aux bâtiments. L'Administration a pourtant décidé que la surtaxe ne serait pas applicable aux cas de l'espèce. Cette solution nous paraît exacte. Aucune disposition du dahir n'oblige, en effet, les vendeurs à produire une ventilation du prix pour le terrain et pour la construction de telle façon qu'il soit possible de distinguer le bénéfice qui s'applique au sol de celui qui s'applique aux constructions. Dans le doute où l'on se trouvait, c'est la solution plus favorable au débiteur qui a prévalu.

•
**

On se rappelle que les propriétaires avaient demandé, avant la promulgation du dahir du 5 juillet 1920, une indemnisation pour le cas de moins-value. Leurs revendications, sur ce point, n'ont pas été admises. Mais il a paru nécessaire, dans un cas spécial, non pas d'accepter le principe de l'indemnisation, mais d'accueillir celui de la compensation entre les bénéfices et les pertes réalisées par un même propriétaire à l'occasion de plusieurs ventes

ayant quelque relation entre elles : je veux parler des ventes après lotissement.

Ce qu'a accordé le législateur à cet égard, c'est moins une compensation entre les bénéfices et les pertes que la faculté d'acquitter la taxe, à l'occasion des reventes, sur l'ensemble du bénéfice réalisé. La plus-value nette se détermine, en effet, en définitive, par la différence entre les divers prix ¹ de revient et le prix global des reventes effectuées successivement.

L'impôt est liquidé à l'occasion de chaque vente parcellaire d'après les dispositions générales en vigueur, en tenant compte notamment des prix de revient et de vente de la parcelle envisagée. Mais la liquidation définitive n'a lieu qu'à la fin de l'opération, lorsque toute la propriété lotie est vendue. Le trop perçu, s'il y en a un, est alors restitué.

Cette faveur n'est d'ailleurs accordée que sous des conditions sévères qui sont toutes de rigueur, savoir :

- a) Que le terrain constitue un seul tenant lors de l'achat ou de la déclaration à effectuer ;
- b) Que sa contenance dépasse huit mille mètres carrés ;
- c) Que le vendeur dépose, avant toute opération de lotissement, une déclaration détaillée accompagnée d'un plan parcellaire.

De plus, les facilités accordées cessent si les contrats de vente ne mentionnent pas les numéros des parcelles, tels qu'ils figurent sur le plan déposé ; si les mutations ne sont pas enregistrées au bureau de la situation de l'immeuble dans les délais prescrits, ou si elles donnent lieu à paiement d'amende pour toute autre cause.

La majoration d'impôt de moitié, du quart ou du huitième ne s'applique pas, enfin, aux ventes sur lotissement sous la seule condition que les aliénations consenties au

1. Il semble de prime abord qu'il ne puisse y avoir qu'un seul prix de revient puisqu'il s'agira le plus souvent d'une propriété acquise moyennant un prix unique. Mais deux facteurs constitutifs du prix de revient sont susceptibles de varier, ce sont le montant des intérêts et le coût des impenses à déduire.

cours des deux premières années n'excèdent pas, pour leur total, les deux tiers de la superficie globale de la parcelle lotie.

Par contre, le paiement de l'impôt ne saurait être fractionné pour les ventes de l'espèce dont le prix serait payable à terme.

CHAPITRE III.

DU PAIEMENT DES DROITS, DES SANCTIONS ET PÉNALITÉS.

La taxe doit être acquittée dans le même délai et au même bureau que le droit de mutation. Mais ce dernier droit peut être perçu dans tous les bureaux de la zone française de l'Empire chérifien sans égard à la situation de l'immeuble, sauf pour les ventes-lotissement ainsi que nous venons de le dire.

Toutefois, si le prix est payable à terme, la taxe peut être acquittée lors de l'échéance de chaque terme, et au même bureau, sans que le paiement puisse être différé au delà de trois années.

Une disposition spéciale existe en faveur des échanges à l'occasion desquels l'autorisation peut être obtenue de ne payer les droits qu'après le délai d'un an (art. 13 du dahir).

La charge de la taxe incombe, en principe, au bénéficiaire de la plus-value. Mais le dahir du 11 mars 1915 n'ayant pas prohibé la clause contraire, les vendeurs ne manquèrent pas de mettre tous les frais de la vente à la charge de l'acheteur, conformément à la tendance et à la loi générales.

Mais le vendeur ne pouvait se décharger de son obligation qu'à la condition que sa volonté en soit clairement exprimée.

« Attendu, porte l'arrêt n° 470 du 10 février 1926, d'autre part, que, vainement V... soutient qu'en prenant à sa charge, dans le contrat du 15 avril 1920, « les frais fiscaux

» inhérents à l'immatriculation et à la présente vente », B... a accepté de payer la taxe de plus-value prévue par les articles 53 et suivants du dahir du 11 mars 1915 ;

« Attendu qu'en créant cette taxe, le législateur a eu essentiellement pour but de frapper le vendeur d'un impôt sur le bénéfice qu'il retire de la vente à raison de la plus-value acquise par son immeuble grâce à l'effort de la collectivité ;

« Attendu que, par sa nature, cet impôt incombe donc au vendeur ; que si, à la vérité, le dahir du 11 mars 1915, sous le régime duquel se trouvaient les parties à la date de leur accord, n'interdisait pas au vendeur de stipuler et à l'acheteur d'accepter que la taxe de plus-value serait à la charge de ce dernier, encore fallait-il qu'il en fût convenu expressément ;

« Or, attendu que la clause générale du contrat opposée par V... à B..., qui a eu pour but de laisser à la charge de ce dernier les frais fiscaux de la vente, doit uniquement s'entendre des frais qui accompagnent généralement un contrat de vente tels que les frais de mutation, de rédaction d'acte et d'enregistrement, et non d'un impôt spécial dont l'acquéreur ne pouvait à l'avance, même approximativement, apprécier le montant » (M. Cordier, président, rapporteur. — Cf. arrêt n° 585, t. IV, p. 202, et 701, t. IV, p. 477).

Le dahir de 1920 vint, de toute façon, mettre un terme au doute qui aurait pu subsister sur ce point en précisant que la taxe est due par le vendeur nonobstant toute convention contraire (art. 12 du dahir).

Si donc l'impôt est mis à la charge de l'acquéreur, ce dernier pourra, après paiement, intenter à son vendeur une action récursoire en rescision de l'indue obligation¹, à moins qu'il n'ait pu retenir le montant de la taxe sur le prix. Toutefois, à l'égard du Trésor, vendeurs et acquéreurs sont solidairement redevables de la taxe, c'est-à-dire

1. Cf. arrêt n° 701 du 11 juillet 1928, p. 477 du *Recueil*, tome IV.

que l'Administration peut, à défaut de paiement volontaire, s'adresser, pour le recouvrement des droits, au vendeur ou à l'acquéreur indifféremment¹. Ce dernier est obligé au même titre et en même temps que le vendeur et non subsidiairement à lui (en ce sens arrêts n° 162 du 27 février 1931 et 931 du 17 mai 1930, p. 570 du t. V du *Recueil*). Mais ne sont pas redevables de l'impôt au titre de la solidarité les Etats français et chérifien, les villes de la zone française du Maroc, l'Administration des Habous et les établissements publics.

Le défaut de règlement de la taxe dans le délai prescrit entraîne l'exigibilité d'une pénalité égale au dixième du droit simple par mois ou fraction de mois de retard avec un maximum des dix dixièmes. Cette pénalité est d'ailleurs susceptible de remise (art. 16).

Pour la liquidation de la taxe, les redevables sont tenus de déposer au bureau de l'Enregistrement une déclaration sur papier libre contenant les éléments nécessaires au calcul de la plus-value, appuyée, s'il y a lieu, des justifications utiles. Cette déclaration doit être signée, affirmée sincère et véritable. Lorsque le vendeur s'abstient de cette formalité, ce qui sera assez fréquent puisqu'il n'a pas le même intérêt que l'acheteur à posséder un titre parfait de la vente, la déclaration peut être souscrite par l'acquéreur se portant fort pour lui et, au demeurant, comme solidairement redevable de l'impôt. Cette déclaration est l'œuvre exclusive des parties qui peuvent la faire à leur gré et y comprendre les éléments qu'elles jugent convenables, sous leur responsabilité et sans aucune ingérence des agents de la Régie. Mais ces derniers ont le droit, ensuite, de la contrôler. Toute adjonction au prix d'achat au sujet de laquelle le receveur aura jugé les justifications insuffisantes doit être écartée, sauf à l'intéressé à se pourvoir en restitution s'il estime être surtaxé (art. 15 du

1. 1. Au Maroc, à l'encontre de ce qui a lieu en France (art. 1206 du C. c.), les poursuites intentées contre l'un des débiteurs solidaires n'interrompent pas la prescription à l'égard des autres (art. 176 du dahir du 12 août 1913).

dahir). La liquidation des droits, en effet, appartient au receveur et constitue son œuvre personnelle. Elle échappe aux redevables qui ne peuvent se refuser à acquitter les droits sous le prétexte d'inexactitude¹.

A moins que l'acte ne contienne lui-même les éléments de la liquidation, la déclaration est obligatoire, quand bien même il n'y aurait pas de plus-value.

A défaut de déclaration, base légale de la perception, l'Administration est autorisée à poursuivre le recouvrement des droits présumés exigibles, arbitrés approximativement. Les redevables ne sauraient, en effet, au moyen d'une simple abstention, paralyser l'action en recouvrement de l'impôt. La contrainte qui est décernée dans ces cas a un caractère provisoire tant que la déclaration n'a pas été souscrite. Son montant ne peut être discuté par les intéressés que lorsqu'ils auront fait la déclaration prévue par la loi et qu'ils auront ainsi donné à l'Administration les moyens de rectifier la liquidation.

Le droit d'agir en paiement d'une taxe non encore liquidée, d'une façon générale, n'a jamais été contesté à l'Administration (Cass. civil, 7 juillet 1863, S. 63.1.450, D. 63.1.276 ; Cass., 30 décembre 1884, 18 octobre 1886, 9 décembre 1912 ; Casablanca, 23 décembre 1929, 3 novembre 1930).

La condamnation qui intervient dans ces cas-là revêt les caractères d'une astreinte.

Lorsqu'il y a lieu de réclamer un supplément de droit, ou s'il s'agit d'actes ou de mutations non enregistrés, il est procédé comme en matière d'enregistrement (art. 23 du dahir du 5 juillet 1920).

L'état de liquidation est décerné par le receveur compétent et rendu exécutoire par le chef du Service de l'Enregistrement (dahir du 22 novembre 1924). Vingt jours

1. Nul ne pourra différer le paiement sous le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, devant notre Directeur général des Services financiers ou les juridictions de droit commun (art. 38 du dahir du 11 mars 1915).

après sa notification, il peut être ramené à exécution par les voies de droit.

L'opposition, contrairement à ce qui a lieu en France, ne fait pas obstacle à l'exécution (même dahir). Mais il n'est pas d'exemple que l'Administration, aussi fondée que soit sa réclamation, ait jamais passé outre à une opposition. Ce dernier acte de procédure, qui doit être présenté devant le tribunal de première instance, lie le litige au fond. Les parties sont respectivement invitées à conclure par le juge rapporteur désigné pour suivre l'affaire. Ce dernier, le dossier une fois en état, se dessaisit de la conduite de la procédure et l'affaire est appelée à l'audience. Les parties plaident s'il y a lieu et après délibéré, le jugement est rendu.

Les décisions sont toujours susceptibles d'appel mais ne peuvent être attaquées par la voie de cassation¹ (art. 6 du dahir du 4 août 1919). Les autres voies de recours seraient, le cas échéant, ouvertes, aucun texte spécial n'en interdisant l'usage. La procédure est écrite : le serment ne peut être déféré par le juge et la preuve testimoniale n'est recevable qu'avec un commencement de preuve par écrit (art. 52 du dahir du 11 mars 1915).

Contrôle de l'Administration. — Le contrôle des déclarations et des évaluations qu'elles contiennent est effectué par le Service de l'Enregistrement dont les agents disposent d'un droit de communication d'ailleurs limité. Le fisc ne peut se prévaloir, d'une manière générale, que des documents régulièrement parvenus à sa connaissance.

Lorsqu'au prix de revient est substituée une évaluation au 4 février 1908, le receveur a le droit, si elle lui paraît exagérée, de la modifier. Le cas échéant, on peut recourir à l'avis d'un expert.

L'Administration dispose de deux actions différentes pour assurer le contrôle de la sincérité des prix et estima-

1. Au contraire, en France, les jugements ne sont pas susceptibles d'appel, mais peuvent toujours être déférés à la Cour suprême.

tions portés aux actes ou déclarations. Elle peut soit provoquer l'expertise, soit démontrer que le prix véritable de la cession lui a été dissimulé.

a) « Si les prix, la rente ou les déclarations estimatives énoncés dans les actes translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles ne paraissent pas conformes à leur valeur vénale à l'époque des contrats, l'Administration pourra aussi, aux fins de condamnation, requérir une expertise pourvu qu'elle en fasse la demande dans les deux ans à compter du jour de l'enregistrement » (art. 15 du dahir du 11 mars 1915).

Le versement des droits de mutation opéré par l'acheteur, soit en vertu du dahir de 1915 qui autorisait le fractionnement de l'impôt, soit à titre d'acompte postérieurement au dahir de 1920, ne fait pas courir ce délai. Ce versement, aux dires de l'arrêt n° 287 du 20 février 1924 (p. 477 du *Recueil*, t. II), constitue, en effet, un simple dépôt sujet à discussion et la perception ne devient effective que du jour de la liquidation des droits aux fins d'enregistrement.

« La requête, émanant du Directeur général des Services financiers ou de son délégué et portant nomination d'un expert judiciaire, est présentée au tribunal de première instance. Elle est notifiée à la partie qui doit faire connaître dans la huitaine si elle accepte l'expert de l'Administration. En cas de désaccord, l'expert est nommé par le juge. L'expert doit déposer son rapport dans le mois de la notification qui lui est faite de sa désignation » (art. 16).

Cette expertise du droit fiscal se distingue en plusieurs points de celle du droit commun, laquelle n'est, en thèse générale, qu'une mesure d'instruction.

Elle constitue une prérogative conférée à l'Administration et à elle seule. C'est en vain que les redevables, se basant sur l'exagération du prix de vente, tenteraient de faire déterminer au moyen de cette expertise la valeur

réelle des biens cédés pour n'acquitter l'impôt que sur cette valeur.

Pour qu'elle puisse être utilement requise, il suffit que le prix paraisse inférieur à la valeur vénale telle qu'elle ressort des éléments d'information ou de comparaison dont l'Administration croit disposer. Du moment où la demande d'expertise est régulière, les juges ne peuvent se refuser, pour des raisons d'opportunité ou autres, à y faire droit. Au surplus, alors que dans l'expertise ordinaire, simple mesure d'instruction, les juges ne sont jamais liés par les conclusions de l'homme de l'art, en notre matière, au contraire, c'est l'expert commis par le juge qui établit le bien ou le mal fondé des prétentions de l'Administration en fixant, au jour de la mutation, la valeur vénale des biens passible de l'impôt.

Le tribunal n'intervient, à la suite du dépôt du rapport de l'expert, que pour vérifier si ce dernier s'est conformé aux règles de forme en vigueur. Mais du moment où une insuffisance de prix est établie régulièrement, la condamnation doit être prononcée, sauf le droit, bien entendu, pour les parties en cause de demander une contre-expertise.

Les insuffisances de prix ou les fausses évaluations donnent lieu à une amende égale au montant des taxes afférentes à la plus-value non déclarée à la condition que l'insuffisance ou la fausse évaluation excède le huitième de la plus-value imposée (art. 17 du dahir du 5 juillet 1920).

En matière de droit de mutation, il est dû, sur le complément d'évaluation constaté par le rapport de l'expert, en outre du droit simple, un double droit en sus. Si l'on observe que dans les cas où la sincérité du prix n'est pas suspectée cette pénalité fait l'objet de larges remises gracieuses, cette disposition ne choque pas l'équité. Celui, en effet, qui a réalisé une bonne affaire en payant un immeuble au-dessous de son prix est mal venu à s'étonner d'ac-

quitter l'impôt sur la valeur réelle du bien acquis¹. Mais en matière de taxe de plus-value, ce n'est pas la valeur de l'immeuble qui est imposée, c'est le bénéfice. Il n'est donc pas possible de réclamer, dans le cas d'insuffisance, un complément d'impôt. Cela aurait été d'autant plus inique que le taux de la taxe croît avec le pourcentage du bénéfice réalisé et que le plus fort tarif de la taxe frapperait un bénéfice hypothétique. C'est pourquoi le législateur n'a prévu que l'exigibilité d'une amende. Si, donc, la sincérité du prix n'est pas suspectée, la remise de cette amende peut être obtenue. Dans le cas contraire, le Trésor trouve, par la voie détournée de la pénalité, le moyen de sauvegarder ses droits.

b) Aux termes de l'article 18 du dahir du 5 juillet 1920, « les dissimulations frauduleuses donneront lieu à la perception du double droit en sus de la taxe dont le Trésor aura été frustré ».

Pour que le double droit en sus prévu par ce texte soit exigible, il faut que le prix soit volontairement atténué en vue d'éluder partiellement le paiement de l'impôt. Ce qui distingue la dissimulation frauduleuse de la simple insuffisance du prix, c'est donc l'intention de tromper le fisc au moyen d'une réticence commise sciemment¹.

Le droit d'agir en dissimulation résulte d'autre part de l'article 11 du dahir du 11 mars 1915 selon lequel la valeur de la propriété des biens transmis, passible de l'impôt, est déterminée, pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux, par le prix exprimé et les charges qui peuvent s'y ajouter.

D'ailleurs le devoir de recouvrer l'impôt comporte celui

1. Nous regrettons d'avoir à alourdir ce travail de considérations sur le recouvrement du droit de mutation. Mais nous nous permettons de rappeler que la taxe de plus-value a été conçue par des agents de l'Enregistrement et appliquée par eux. La question de savoir dans quelle mesure les principes admis en cette dernière matière pouvaient ou devaient être transposés dans la matière de la taxe de plus-value est donc importante.

2. Cons. l'ouvrage de M. René Besson, *les Rédactions frauduleuses des actes soumis à l'Enregistrement*, Librairie des Jurisclasseurs, éd. Godde.

de rechercher, même en dehors des actes présentés ou soumis à la formalité, le prix véritable de la cession.

Mais le Trésor ne dispose à cette fin que des moyens de preuve compatibles avec la loi fiscale¹. Il ne peut donc pas invoquer, à l'appui de ses prétentions, de simples présomptions, ni des témoignages (à moins qu'il n'y ait un commencement de preuve par écrit), ni déférer le serment.

Aussi conçoit-on que les cas où l'Administration est à même de prouver la dissimulation sont rares.

Il en résulte que c'est l'article 15 qui est seul appliqué couramment.

c) L'expertise de l'article 15 n'est d'ailleurs pas la seule qu'ait prévu le dahir. Nous ferons allusion, ci-après (v. p. 97), à la situation spéciale créée au fisc marocain du fait du régime des capitulations et de l'impossibilité qui en résulte de poursuivre avec quelque succès les redevables ressortissants de puissances n'ayant pas renoncé à leur privilège de juridiction. L'article 15 stipule bien à cet égard que le délai de deux ans imparti à l'Administration pour requérir l'expertise ne commence à courir que du jour où toutes les parties redevables seront devenues justiciables des tribunaux français. Mais cette disposition ne présente aucun intérêt pratique. Il convenait cependant de réaliser l'égalité de tous devant l'impôt. C'est à cette fin que l'article 14 du dahir autorise l'Administration à provoquer, dans les dix jours du dépôt de l'acte effectué par l'adoul, l'évaluation d'un expert pour fixer, avec la valeur vénale des biens transmis, l'importance des sommes à déduire du prix de vente pour la liquidation de la taxe. Force est donc au redevable qui veut obtenir son titre d'achat d'agréer l'expertise et de payer, le cas échéant, les droits en consé-

1. La législation française est, à cet égard, plus large puisque, aux termes de la loi du 23 août 1871, art. 13, « la dissimulation peut être établie par tous les genres de preuves admises par le droit commun. Toutefois, l'Administration ne peut déférer le serment décisive, et elle ne peut user de la preuve testimoniale que pendant dix ans à partir de l'enregistrement du contrat. »

quence, sauf à se pourvoir en restitution s'il le juge à propos.

Mais ce procédé de contrôle est peu efficace. Il exige des renseignements et des diligences trop rapides. Il oblige à surseoir à la formalité de l'Enregistrement. Il a été si peu employé que, prévu tout d'abord pour les actes d'adoul, il n'a pas été, ensuite, étendu aux autres contrats.

d) Le premier projet de dahir avait en outre prévu un droit de préemption en faveur de l'Administration. Ce droit devait s'exercer dans les quinze jours de l'enregistrement moyennant surenchère du vingtième de la valeur déclarée ou du prix.

Etaient seules affranchies de ce moyen de contrôle les mutations intervenues entre parents.

Cette disposition analogue à celle en vigueur dans la colonie allemande de Kiao Tchéou n'a pas été maintenue. C'est à notre avis à juste titre. Nous nous permettons, à cet égard, de reproduire les appréciations formulées par M. de Lapradelle, appréciations auxquelles nous n'avons rien à ajouter :

« Cette mesure (du droit de préemption prévu à l'article 18 du projet) est inutile, injuste, anti-économique, sans précédent, facile à tourner et de nature à provoquer la légitime protestation des Puissances.

« Inutile. — L'Administration est armée par l'article 14 du même projet contre l'insuffisance de l'évaluation puisqu'elle reste maîtresse dans les ventes et les donations d'immeubles de fixer l'assiette de l'impôt au moyen de l'évaluation d'un expert. Même si l'on supprimait cet article 14, l'article 15 lui donnerait encore les ressources suffisantes.

« Injuste, car les parties peuvent très bien se tromper sur la valeur de l'immeuble, pourquoi les frapper d'une préemption qui a incontestablement le caractère d'une peine ?

« Anti-économique. — Si l'acheteur sait qu'en achetant au-dessous de ce qu'il croit être la valeur de l'immeuble, il

est exposé à la surenchère administrative de 5 %, il n'achètera pas. Le stimulant du gain n'agira pas sur lui. La circulation des immeubles sera entravée ; la valeur de la propriété sera dépréciée, les mutations deviendront moins nombreuses, les perceptions fiscales et le Trésor lui-même souffrira de cet article 18.

« Sans précédent. — Le précédent invoqué est celui de l'article 85 de l'Acte général d'Algésiras en matière de douane. Il ne vaut pas : 1° Parce qu'on ne raisonne pas d'un impôt qui porte sur les meubles à un impôt assis sur des immeubles, les marchandises étant achetées pour être revendues tandis que les immeubles le sont normalement pour être gardés ; 2° parce que l'Acte d'Algésiras ne dit pas, article 85 : « Dans le cas où la déclaration serait » reconnue inexacte quant à la valeur déclarée, la douane » pourra »... mais « Dans le cas où la déclaration serait » reconnue inexacte quant à la valeur déclarée et si le » déclarant ne peut justifier de sa bonne foi, la douane » pourra... »

« Or, quelle meilleure preuve de la bonne foi que la production d'un acte dont l'Administration n'attaque pas la sincérité puisque autrement elle invoquerait l'article 17 (devenu l'art. 18 du dahir) frappant la dissimulation d'une amende égale au quart de la somme dissimulée et payée solidairement par les parties. L'article 85 de l'Acte d'Algésiras ne s'applique pas à celui qui déclare la valeur des marchandises importées au prix qu'il a réellement payé. On ne saurait donc l'étendre à l'acquéreur d'immeuble qui déclare sincèrement son prix.

« Facile à tourner serait d'ailleurs l'article 18. En effet, il prévoit que l'Etat, se substituant à l'acquéreur moyennant surenchère du vingtième, les charges seront telles que dans l'acte. Mais il y a des conditions toutes personnelles que l'Etat ne peut pas remplir. Il suffira de les mêler habilement à la convention pour paralyser la faculté qu'elle donne au Gouvernement du Protectorat.

« De nature à provoquer la légitime protestation des Puissances serait enfin l'article 18. Grâce à lui l'Administration peut, sans donner de motif, retirer, à toute mutation de propriété, l'immeuble à son propriétaire moyennant la modique surenchère de 5 %. Les étrangers craindront que ce pouvoir discrétionnaire de l'Administration tende à revêtir, dans un pays soumis au régime de l'égalité économique et juridique, un caractère contraire au droit qu'elle ne présenterait pas ailleurs. Avec l'article 18, les Puissances pourraient s'alarmer, craindre que par un exercice patient, savamment calculé de la faculté de préemption, l'Etat n'en vienne peu à peu à racheter à tous les étrangers non Français la terre marocaine et les constructions dont ces étrangers l'auront couverte. La mesure étant d'ailleurs facile à tourner comme on l'a déjà montré, le seul bénéfice que nous retirerions de l'article 18 serait d'indisposer les Puissances et d'augmenter à l'étranger la défiance qu'à certains moments déjà l'activité législative franco-marocaine a paru provoquer... »

Restitutions

Une question particulièrement délicate enfin, en matière d'enregistrement, est celle des restitutions. La loi de frimaire avait adopté ce principe rigoureux que les droit régulièrement perçus demeurent acquis au Trésor quels que soient les événements postérieurs à la formalité et l'utilité juridique retirée des conventions assujetties. C'est la loi de 1912 qui a rétabli, en cette matière, sous certaines restrictions, le retour au droit commun. Le législateur marocain a, nonobstant, opté, en 1914, pour le vieux principe de frimaire. Toutefois, ce principe a dû comporter des exceptions en matière de plus-value. Si le vendeur n'a pas encaissé le prix ou s'il doit le restituer, l'impôt ne peut plus, en effet, être retenu puisque aucun bénéfice n'a été réalisé. Aussi l'article 21 du dahir du 5 juillet 1920 a-t-il prévu la

restitution de la taxe perçue à l'occasion d'actes ou de mutations annulés, résolus ou rescindés par jugement ou arrêt passé en force de chose jugée ou à la suite de vente à réméré dont le rachat a été opéré dans le délai de rigueur.

Dans le cas de résolution par suite de l'accomplissement d'une condition résolutoire (art. 121 du dahir du 12 août 1913 formant Code des obligations et contrats) et dans le cas de défaut de paiement du prix (art. 581 dudit Code), la taxe n'est restituable, à défaut de jugement ou arrêt passé en force de chose jugée, que s'il est justifié de l'application de ces dispositions.

Dans la pratique, l'article 21 n'a pas joué beaucoup. Un seul arrêt rendu en la matière est venu rappeler que les dispositions de droit fiscal s'appliquent rigoureusement et qu'il n'y a pas lieu de raisonner par analogie pour les interpréter ¹.

La loi exige, pour qu'il puisse y avoir lieu à restitution, que l'acte de vente soit annulé ou rescindé par décision de justice passée en force de chose jugée. La seule convention des parties ne suffit donc pas, même masquée sous la

1. Sur le caractère des lois fiscales, nous ne pouvons mieux faire que de reproduire ci-dessous le passage extrait du *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement* de M. Dublineau, éd. 1932, n° 156 à 158 :

« La loi de frimaire dispose, par son article premier, que les droits seront perçus d'après les bases et suivant les règles qu'elle détermine. Il s'ensuit qu'aucun droit ne peut être perçu qu'en vertu d'un texte exprès; là où la loi spéciale est muette, la loi générale reprend son empire. Par contre les principes du droit commun ne peuvent être opposés à une loi spéciale que dans les cas non prévus par cette loi.

« Les lois d'impôt doivent être interprétées rigoureusement. Quand leur texte est clair et précis, elles sont appliquées à la lettre sans qu'il soit permis d'y introduire des distinctions, sous prétexte d'en fixer la portée ou d'en déterminer l'interprétation, qu'elle que soit, d'ailleurs, la sévérité du résultat (Cass., 29 mai 1894, deux arrêts, S. 94.1.519). Il n'est pas permis de procéder par analogie et d'argumenter d'un cas prévu à un cas non prévu.

« Les juges n'ont pas à tempérer la sévérité de la loi, leur devoir est de l'appliquer dans ses termes précis, sans exception ni tolérance. Ce serait une sorte de prévarication de leur part que de s'écarter de la rédaction de la loi parce qu'elle n'est pas conforme aux idées qu'ils se font de l'équité (Mercier, discours de réception à la Cour de cassation, 20 février 1879). D'autre part, les fraudes ne manqueraient pas de se produire si, pour des considérations d'équité, le texte des lois n'était pas maintenu dans ses limites les plus rigoureuses. Il est admis, cependant, que, dans le cas de doute, les tribunaux doivent se prononcer en faveur des contribuables. « L'Etat est le créancier, disent Championnière et Ri-
« gaud, les citoyens sont les débiteurs. Si la loi constitutive de l'impôt n'expli-
« que pas clairement les droits qui sont dus, la faute en est au premier. »

forme d'un jugement d'expédient, lorsqu'elle aboutit à anéantir la vente, à motiver une demande en restitution.

Le cas soumis à la Cour est le suivant : X... avait vendu à Y... des terres non immatriculées, le prix a été payé et l'impôt acquitté. Par la suite, un jugement reconnu qu'X... n'était pas propriétaire d'une grande partie de l'immeuble vendu. Cette décision amena X... et Y... à une transaction réduisant le prix de vente. La demande en restitution de la taxe de plus-value acquittée par X... a été rejetée par les motifs suivants :

« Attendu, au fond, que les textes fiscaux doivent être interprétés stricto sensu et que leur application doit être maintenue dans la rigueur de leurs termes ;

« Attendu que les ventes S..., G..., N... et G..., qui sont à la base de la réclamation de B..., n'ont été annulées, rescindées ou résolues par aucune décision judiciaire, que, dans ces conditions, B... ne saurait arguer des dispositions de l'article 21 du dahir du 5 juillet 1920 ;

« Attendu, il est vrai, que le jugement sur réquisition d'immatriculation du 8 décembre 1925 en déclarant la chose vendue propriété d'autrui a rendu plus difficile l'exécution par B... de son obligation de livrer mais qu'elle ne l'a pas rendue impossible étant données les dispositions de l'article 485 du dahir des obligations et contrats¹ ;

« Attendu qu'en cet état la demande en restitution de B... ne saurait être admise, se trouvant en fait comme en droit contraire aux textes qui ont établi la restitution des droits perçus... » (arrêt du 26 décembre 1928).

1. La vente de la chose d'autrui est valable :

1° Si le maître la ratifie;

2° Si le vendeur acquiert ensuite la propriété de la chose.

Dans le cas où le maître refuse de ratifier, l'acquéreur peut demander la résolution de la vente; le vendeur est tenu, en outre, des dommages-intérêts lorsque l'acquéreur ignorait, au moment de la vente, que la chose était à autrui.

La nullité du contrat ne peut jamais être opposée par le vendeur à raison de ce que la chose était à autrui (art. 485 du dahir du 12 août 1913).

Prescription et privilège du Trésor

La taxe ne peut être mise en recouvrement plus de vingt années après qu'elle est devenue exigible. L'action en recouvrement des pénalités est prescrite deux années après que les préposés de l'Administration auront été mis à même de constater la contravention..

Aucune restitution de pénalité ou de taxe indûment perçues ne peut être ordonnée après deux années écoulées du jour de la perception ¹ (art. 22 du dahir).

Ces dispositions sont impératives. L'Administration ne pourrait pas, en effet, par mesure de bienveillance ou d'équité, s'abstenir d'invoquer la prescription qui lui profite ². Aucune poursuite n'est engagée, d'autre part, à l'encontre du redevable qui pourrait se prévaloir de cette fin de non-recevoir.

A l'instar du Code civil français, le Code marocain des obligations et contrats interdit les renonciations faites d'avance à une prescription en cours (art. 373 du dahir du 12 août 1913).

Mais « les contribuables peuvent renoncer à la prescription acquise et exécuter, malgré l'extinction du lien juridique, l'obligation naturelle qui subsiste sur leur tête.

» Cette renonciation peut être expresse ou tacite ; mais, dans l'un et l'autre cas, elle doit évidemment être faite en connaissance de cause, avec l'idée bien arrêtée d'acquitter une obligation naturelle. Le paiement fait par erreur, ou par ignorance, n'emporterait pas renonciation à prescription (sol. 1^{er} mai 1875, *Journal de l'Enregistrement*, n° 19852). La renonciation n'est valable qu'en ce qui concerne les droits simples dus au Trésor ; elle est inopérante pour les pénalités qui se trouvent définitivement anéanties par la prescription ¹ » (Dublineau, *op. cit.*, n° 309).

1. La prescription de droit commun, est, au Maroc, de quinze ans (art. 387 du dahir formant C. o. c.)

2. En ce sens. Dublineau, *op. cit.*, n° 309, *in fine*. Contra Wahl, t. II, n° 505, note.

L'interruption de la prescription résulte soit de la notification d'un état de liquidation portant commandement de payer, soit d'une assignation directe devant les tribunaux. Une fois la prescription interrompue, un nouveau délai égal au premier recommence à courir. Si toutefois l'interruption entraîne une novation dans la créance du Trésor, c'est la prescription du droit commun qui sera désormais seule à opposer.

L'Etat chérifien jouit enfin, en garantie du recouvrement de la taxe, d'un privilège général sur les meubles et les immeubles des débiteurs, lequel prend rang immédiatement après les frais de justice (art. 17 du dahir du 6 janvier 1917 et 20 du dahir du 5 juillet 1920 combinés ²).

1. Signalons que l'article 379 du dahir C. o. c. correspondant à l'article 2252 du Code civil français relatif à la suspension de la prescription n'est pas applicable en matière fiscale.

2. Sur les conditions d'exercice de ce privilège en cas de conflit entre l'Administration et un créancier hypothécaire, cons. l'arrêt n° 1038 du 27 février 1931, p. 205 du t. VI du *Recueil*.

TROISIEME PARTIE

LA TAXE ET LA DÉVALORISATION DU FRANC

L'application de l'impôt fut, en somme, dans l'ensemble, assez délicate. Mais une nouvelle difficulté devait surgir avec la dévalorisation du franc.

La taxe de plus-value perçue, en effet, sur la différence résultant de la comparaison de deux facteurs situés dans le temps, il aurait fallu, en équité, que ces facteurs fussent composés d'unités de valeurs équivalentes.

En d'autres termes, une bonne assiette de la taxe réclame une stabilité quasi absolue dans le cours de la monnaie. Que la valeur de l'argent vienne à augmenter et la plus-value diminue ou disparaît ; que la monnaie perde de sa valeur d'achat et voilà immédiatement de la plus-value partout.

Or, non seulement le Maroc ne fut pas épargné par la crise des changes qui sévit dans tous les pays après la guerre, mais encore ses effets se trouvèrent accentués par le fait de l'existence d'une monnaie « hassani » ayant à l'origine une valeur d'échange inférieure à la monnaie française.

L'unité de cette monnaie était le « rial » ou douro, correspondant à notre écu. Le douro comprenait quatre « pesetas ».

Le douro valait, lors de l'occupation, 4 francs. Tous les prix mentionnés en rials ou douros étaient donc convertis en francs au taux de 80 %. Tant que l'écu français ne valut

que cent sous, cela alla sans inconvénient. Au surplus, dès 1917, la parité des monnaies française et hassani avait été adoptée. Mais il n'en fut plus de même le jour où le franc-papier perdit une partie de son pouvoir d'achat. Pour éviter les effets de la loi Gresham, le Gouvernement marocain décida alors, par un dahir du 20 mars 1920, que la monnaie marocaine n'aurait plus cours. Mais cette démonétisation n'empêcha pas en fait les indigènes, et même de nombreux Européens, de fixer les prix en douros, lesquels avaient été rachetés par la Banque d'Etat du Maroc à raison de 10 francs-papier. En présence de ces événements, l'Administration s'attacha à défendre les intérêts du Trésor dans la mesure du possible en adoptant la solution suivante : la taxe ne frappe que des sommes fixées en francs. Il faut donc convertir les valeurs en francs en se plaçant à l'époque de leur exigibilité.

Soit un immeuble acheté en 1910 pour 1.000 douros et revendu, à une époque où la peseta valait 1 fr. 50, pour 1.500 douros. La liquidation de la taxe s'établit comme suit :

Valeur en 1910 des 1.000 douros à 4 fr. (80 %)	4.000
Frais d'acquisition à 25 %	1.000
Ensemble	5.000
Prix de revente : 7.500 pesetas à 1 fr. 50	11.250
Bénéfice imposable	6.250

Pourcentage 125 %, tarif applicable 7 %. Il sera dû, à 7 % sur 6.260, 438 fr. 20.

Or, si cette solution légale est juridique, le contribuable, qui, lui, ne se laisse pas tromper au moyen de fictions sur la véritable teneur de son patrimoine, raisonne de la façon suivante :

Prix d'achat	D. 1.000
Frais d'actes à 25 %	250

Ensemble	1.250
Revente	1.500

Bénéfice réalisé 250 douros
représentant 20 % du prix d'achat et non taxable.

Remarquons que même en dehors de ce calcul simpliste, évidemment illégal, on aurait pu procéder de la façon suivante :

Acquisition	5.000
Revente	7.500

Différence 2.500 pesetas
soit, en francs, à 1,50, 3.750 francs, ce qui donnerait ouverture, au taux de 3 %, à une taxe de 112 fr. 80.

En s'accroissant, la dévalorisation du franc devait d'ailleurs rendre plus dure la solution de l'Administration.

Reprenons notre exemple d'un immeuble acheté en 1910, pour 10.000 douros cette fois, et revendu en janvier 1924 pour 200.000 francs.

En 1924 déjà, 200.000 francs-papier ne valent guère plus de 50.000 francs-or. En tout état de cause, si l'on ajoute au prix d'acquisition les frais d'acte à 25 %, et si l'on diminue le prix de revente des frais de courtage (5 %), on aperçoit que l'auteur de l'opération n'a pas réalisé de bénéfice.

Il devrait même y avoir, aux yeux de la loi, moins-value à concurrence de 25 %. Eh bien ! pourtant, une telle transaction donnera ouverture à l'impôt. En effet :

10.000 douros en 1910 représentent en francs	40.000
Frais d'actes	10.000

Ensemble	50.000
Revente : 200.000 — 10.000	190.000

Plus-value taxable 140.000

Pourcentage 280 %, tarif applicable 13 %. Le vendeur se trouve donc redevable d'une taxe au taux de 13 % sur 140.000, soit 18.200 francs.

Ce mode de calcul, défendu devant les tribunaux, a été consacré par la Cour d'appel de Rabat par un arrêt n° 155 du 23 mai 1923 (p. 79 du t. II du *Recueil*) dont nous extrayons les considérants suivants :

« Attendu, ces principes rappelés, que l'article premier du dahir du 3 novembre 1917 qui a remplacé l'article 39 du dahir susvisé du 11 mars 1915 dispose : « Les droits sont uniformément tarifés en francs » ;

« Attendu que ce texte implique nécessairement que la double évaluation qui, aux termes de l'article 54 précité, sert de base à la liquidation et à la fixation du droit, doit être faite en francs ;

« Attendu, en effet, qu'il n'a pu être dans la pensée du législateur de faire produire à l'opération arithmétique destinée à déterminer le droit exigible un résultat en francs, tout en admettant que les valeurs envisagées pour faire cette opération soient exprimées en une monnaie différente, spécialement en hassani ;

« Attendu que toute solution contraire, aussi bien celle qui a été admise par les premiers juges que celle qui a été proposée devant eux par la société intimée, mettrait d'ailleurs nécessairement en échec le principe de l'égalité de l'impôt et même de son exigibilité ;

« Attendu, en effet, que s'il fallait se borner, pour satisfaire au vœu de la loi, à convertir en francs la différence exprimée en monnaie hassani entre le prix de revient et le prix de vente, tous deux également exprimés en monnaie hassani, ainsi que l'a décidé le jugement entrepris, on aboutirait nécessairement à exonérer partiellement ou même totalement de l'impôt, dans de nombreux cas, les redevables qui, suivant les fluctuations du change, auraient pris soin de stipuler le prix dans une monnaie plutôt que dans une autre ;

« Qu'étant donné, par exemple, un immeuble valant à l'époque de son acquisition 10.000 p. h. et 8.000 fr., et, à l'époque de son aliénation, 10.000 p. h. et 20.000 fr., l'impôt ne serait pas perçu si les parties avaient, lors des deux mutations, exprimé le prix en pesetas hassani ; qu'il le serait, au contraire, si elles l'avaient exprimé en francs ;

« Attendu qu'il tombe, d'autre part, sous le sens que l'évaluation en francs des deux valeurs de base de l'impôt serait inévitable dans le cas où le prix d'acquisition aurait été exprimé en hassani et le prix de vente en francs, ou réciproquement, aucune soustraction n'étant possible entre deux éléments de calcul différents ; qu'on ne voit pas pourquoi, lorsque les deux prix ont été exprimés en hassani, il en serait différent ; qu'ainsi, dans tous les cas, s'accuse encore l'arbitraire et l'illégalité de la solution adoptée par les premiers juges qui livre à la volonté des intéressés la détermination de l'impôt ;

« Attendu que la solution proposée en première instance par la société intimée et qui consiste à évaluer les prix exprimés en hassani quels que soient l'époque des mutations et le cours du change au pair du franc n'est pas plus satisfaisante ;

« Attendu qu'elle aboutit elle-même à faire dépendre la perception de l'impôt des énonciations des contrats particuliers ; que le hassani étant, dans ce système, censé équivaloir au franc, il suffirait d'exprimer en hassani le prix convenu pour exonérer plus ou moins (ou même, dans certains cas, totalement) de la taxe des parties qui en seraient tenues dans des proportions plus élevées si ces mêmes prix avaient été exprimés en francs ;

« Que de telles conséquences sont évidemment inadmissibles ;

« Attendu que le dahir du 30 octobre 1917 et l'article 3 du dahir susvisé du 3 novembre 1917 n'apportent d'ailleurs aucun secours au système soutenu en première instance par la société intimée ;

« Qu'en effet, le premier de ces textes qui a disposé que « la peseta hassani sera considérée comme représentant la « valeur du franc » a pris soin de spécifier qu'il n'est applicable que « provisoirement et dans le seul intérêt de « l'appréciation de la compétence des juridictions françaises et de l'exécution de leurs décisions » ;

« Que le deuxième, qui porte que « le droit en sus au « minimum de 10 pesetas hassani prévu par l'article 41 du « dahir sur l'enregistrement est fixé à 10 francs », n'a nullement pour objet et pour effet d'établir une équivalence entre les deux monnaies, en contradiction avec les lois économiques qui commandent les fluctuations du change ; qu'elle se borne à substituer à un impôt exprimé en hassani un autre impôt exprimé en francs ;

« Attendu que de toutes les considérations ci-dessus, il suit que c'est à bon droit que, pour calculer la taxe de plus-value exigible sur la vente consentie par la société par acte sous-seings privés, en date à Rabat du 19 janvier 1920, d'un terrain situé à Rabat pour le prix de 250.000 p. h., alors que ce même terrain avait été acquis par ladite société le 23 avril 1912, pour le prix de 37.770 p. h., l'Administration a converti les deux prix en francs au cours du change à l'époque desdites mutations. »

Cette solution, qu'il ne faut pas rattacher aux décisions de la jurisprudence française qui s'oppose à ce que la monnaie ait, dans les contrats, une valeur de compte différente de sa valeur légale¹, constitue une application exacte des principes dominants de la loi bursale. Elle conduit cependant à des résultats rigoureux.

On peut dire, il est vrai, que la dévalorisation de la monnaie a frappé bien plus durement la grande majorité

1. Cass. civ., 11 février 1873, Paris, 22 février 1924, D. P. 24.2.97 cons. la bibliographie et les références données dans Planiol, t. II, 1926, n° 423 et s. En effet, la jurisprudence marocaine reconnaît, même entre Français, la validité de la clause dite « option de change ». Se référer à cet égard à l'arrêt fort intéressant, rendu le 1^{er} décembre 1928, par la Cour de Rabat (n° 763 du *Recueil*, t. V, p. 109).

des Français porteurs de valeurs de bourse et de fonds d'Etat ainsi que tous ceux qui, d'une manière générale, ne jouissaient que de revenus fixes. Alors que ces derniers se trouvent, après la guerre, avec un capital *nominal* souvent réduit et des revenus toujours diminués, les propriétaires de terrains, surtout au Maroc, ont vu leur avoir s'augmenter, sans doute en partie nominale, mais s'augmenter même si l'on tient compte de la dépréciation de l'argent. Dès lors, on peut en conclure qu'ils sont, par cela même, débiteurs de la collectivité appauvrie.

Ce raisonnement est exact. Mais il eût fallu, pour le bien appliquer, mettre en vigueur un impôt qui frappe la classe des propriétaires fonciers exclusivement, mais qui les atteigne tous. Or, un tel résultat n'est pas obtenu avec la taxe de plus-value qui n'est due qu'en cas de vente.

De surcroît, il ne peut être procédé à une liquidation quelconque de cette prétendue dette des propriétaires fonciers envers les autres classes de la société. Dans la mesure où la taxe n'est pas assise sur un bénéfice effectif, sur une augmentation positive du patrimoine du contribuable, sa perception est donc sans fondement.

On peut dire encore que le paiement de l'impôt n'est effectué qu'avec une monnaie elle aussi dévalorisée. Mais on comprend que cette circonstance ne peut qu'atténuer en partie la rigueur du prélèvement. Toute la question est de savoir si un propriétaire foncier a ou n'a pas réalisé de bénéfice à l'occasion d'une vente. Si la baisse du franc permet de dire qu'en fait il ne s'est pas enrichi, quel que soit le degré de dépréciation de la monnaie avec laquelle il paie l'impôt, il se trouve surtaxé dans la mesure exacte de la valeur que représente le montant de la taxe acquittée.



Déjà, dès le début de la dévalorisation du franc, le mécontentement avait commencé à se manifester. En octo-

bre 1922, les propriétaires de Casablanca prenaient l'initiative de rédiger et de faire signer par plus de huit cents intéressés habitant dans tous les centres du Maroc une pétition qui tendait à la suppression de l'impôt.

Voici un extrait de cette pétition, dans l'ensemble assez mal conçue, mais qui est tout de même intéressante en ce qu'elle révèle un état d'esprit et reproduit à peu près tous les reproches le plus communément érigés contre la taxe :

« Le principe de cette taxe arrête toutes les spéculations immobilières qui sont l'essence même de la vitalité d'un pays neuf et il est maintenant établi que son application a produit dans les transactions un arrêt considérable, préjudiciable au développement du pays.

« Dans son application, elle est une cause perpétuelle de conflit entre les vendeurs et l'Administration pour les causes que nous pouvons résumer ainsi :

« a) La valeur de l'argent, franc ou hassani n'est pas la même en 1912 et en 1922, et sur ce point l'application de la taxe est des plus arbitraires. La preuve en est dans ce fait que le Protectorat a racheté le hassani à 200 francs ;

« b) La plupart des immeubles se sont élevés avec des fonds empruntés dans des banques et dont l'intérêt couvre souvent les bénéfices, la taxe ne tenant aucun compte de ces intérêts bancaires, frappe ainsi un bénéfice qui, en réalité, n'existe pas, ce qui est une iniquité ;

« c) La taxe joue sur les ventes à perte, pour le même propriétaire et pour le même terrain (?), ce qui est encore inique ;

« d) Dans l'établissement de la taxe, l'Enregistrement écarte les dépenses dont il ne peut être justifié. Le fisc rejette même des dépenses justifiées, telles que les frais d'immatriculation qui sont parfois très élevés. D'autre part, l'intérêt des frais d'achat est écarté par les inspecteurs. Tout cela constitue un arbitraire.

« e) La taxe est prélevée sur le capital investi dans les

terrains ruraux, sans tenir compte d'aucun intérêt, et, cependant, ce capital est souvent improductif, quelquefois déficitaire, surtout pendant les premières années. Là encore, la taxe joue sur un bénéfice fictif.

« f) Les indigènes qui ne comprennent rien à son application sont indignés du prélèvement que fait l'Etat sur leurs encaissements et jugent sévèrement les méthodes fiscales françaises, à tel point que les transactions entre indigènes tendent de jour en jour à disparaître. Une quantité d'indigènes ne paient pas la plus-value, et les taxes restent en recouvrement sans aucun succès ; dans la plupart des cas, l'Enregistrement renonce à poursuivre, la taxe dépassant la solvabilité de l'indigène.

« g) Elle oblige les vendeurs à des expertises d'immeubles ou autres, qui sont très onéreuses, et qui viennent grever encore, inutilement, les frais de transaction ;

« h) Elle oblige l'Administration elle-même à payer des inspecteurs, chargés uniquement de son application et des conflits avec les contribuables...

« Nous ne nous arrêtons pas sur le caractère de cette surtaxe relative aux ventes réalisées en moins de trois ans. Avec une logique qui lui est spéciale, mais qu'elle applique avec une régularité décevante, l'Administration cherche à entraver les reventes rapides, qui sont, cependant, pour elle, un revenu précieux... Certes, nous ne prétendons pas que la crise actuelle n'a pas d'influence sur le commerce des terrains, mais le facteur fisc en a une qui est loin d'être négligeable. C'est précisément en temps de crise qu'il faut faire preuve de prévoyance et se révéler homme d'affaires. Ce n'est pas en l'étranglant qu'on encouragera le capital, que les circonstances générales ont rendu timoré, à se fixer au Maroc... »

Nous ne commenterons pas cette pétition où se mêlent des idées justes et fausses, inexactitudes et exagérations.

D'ailleurs, en 1922, la dévaluation de la monnaie rendait

peu sensible la majoration d'impôt qu'elle entraînait, les tarifs de la taxe étant fort modérés pour les faibles pourcentages. C'est ce qui explique la fin de non-recevoir opposée par le président du Conseil, ministre des Affaires étrangères, à cette pétition qui lui avait été communiquée¹.

Pourtant, la situation n'échappe plus, bientôt, même à ceux qui n'ont aucun intérêt matériel à défendre.

Nous ne pensons pas abuser du lecteur en donnant ci-dessous le texte d'une requête adressé le 12 décembre 1922 par l'Union... au Résident général.

« Monsieur le Résident général,

« En étudiant la situation économique du Maroc dans le but de rechercher quelques moyens susceptibles de l'améliorer, l'Union s'est convaincue que, parmi les charges fis-

1. Voici le texte de cette réponse :

« J'ai l'honneur d'accuser réception de la lettre que vous m'avez adressée le 2 de ce mois pour me transmettre la copie d'une pétition émanant d'un certain nombre de propriétaires du Maroc et tendant à la suppression de la taxe sur la plus-value immobilière. Vous signalez que le Gouvernement chérifien se refuse à l'abolition de cette taxe, alors que cette abolition est réclamée par « tous les corps constitués » du Maroc.

« Après un examen réfléchi de la question, il ne m'est pas apparu que les arguments développés par votre pétition étaient de nature à justifier la suppression d'un impôt que mon Département tient, comme l'Administration du Protectorat, à la fois comme équitable dans son principe et modéré dans ses taux.

« Ce n'est pas la première fois, assurément, que la taxe sur la plus-value immobilière est combattue par les propriétaires du Maroc et, déjà en 1915, M. de Saint-Aulaire, comme délégué à la Résidence générale, avait eu l'occasion de défendre le point de vue qui était et qui est resté celui du Gouvernement français, et, j'ajoute, celui du Parlement lui-même. A différentes reprises, en effet les Commissions parlementaires ont approuvé l'institution au Maroc d'une taxe sur la plus-value immobilière qui leur a semblé faire heureusement partie du mécanisme fiscal d'un pays neuf.

« Un autre débat s'est ouvert, en 1920, entre votre Compagnie et l'Administration chérifienne, mais ce débat ne portait plus sur le principe même de la taxe. Il se bornait à soulever la nécessité de certains remaniements de détail auxquels l'Administration s'est d'ailleurs prêtée.

« Actuellement, c'est à nouveau la taxe elle-même dont l'association des propriétaires solliciterait purement et simplement l'abrogation. Cette affaire a fait récemment l'objet d'une discussion au Conseil du Gouvernement d'avril dernier entre certains membres des Chambres de commerce et d'agriculture et des représentants de l'Administration marocaine et il n'est pas apparu que l'unanimité des « corps constitués » du Maroc insistait pour la suppression de la taxe de plus-value. Au cas où cette unanimité eut été acquise, cette manifestation n'aurait point suffi, *a priori*, pour justifier la mesure réclamée, attendu qu'elle émanait des intéressés eux-mêmes et que la taxe de plus-value, plus peut-être qu'aucun autre impôt affecte plus particulièrement l'intérêt d'une certaine catégorie de contribuables.

« Je ne crois pas, dans ces conditions, pouvoir donner suite à la pétition que vous venez de m'adresser et je ne puis que m'en rapporter, en l'espèce, au point de vue du Gouvernement chérifien. Agréez... Signé : Poincaré. »

cales édictées par le Gouvernement chérifien, il en est une qui, par ses conséquences actuelles, aggrave cette situation dans une certaine mesure. Il s'agit de la taxe sur la plus-value immobilière.

« Nous n'avons nullement l'intention de reprendre, contre cette taxe, les critiques qui lui ont déjà été adressées lors de son établissement et auxquelles l'Administration du Protectorat a répondu, notamment au cours des séances du Comité des Etudes économiques de Casablanca en 1915. Nous nous bornons à apprécier cet impôt à la lumière des circonstances présentes et nous sommes conduits à constater que les conditions de fait grâce auxquelles son application ne présentait précédemment aucun inconvénient sérieux n'existent plus aujourd'hui.

« En effet, de 1912 à 1920 les capitaux affluaient, les mutations immobilières étaient nombreuses et la différence entre le prix d'achat et le prix de vente était souvent assez forte de telle sorte que le contribuable n'éprouvait pas trop de gêne à distraire de son bénéfice le montant des droits de plus-value réclamés par le fisc et celui-ci trouvait là une recette intéressante pour le budget.

« Mais à partir de 1921 l'importation des capitaux au Maroc a considérablement diminué, ainsi que vous l'avez fait observer vous-même à une séance récente de la Chambre de commerce de Casablanca. C'est une des causes particulières de la crise que traverse le Maroc en ce moment, étant admis que la cause d'ordre général est la mauvaise situation économique mondiale.

« Il en résulte que les tractations immobilières sont beaucoup moins fréquentes et que le fisc ne retire des taxes de plus-value que des recettes sans cesse amoindries. Il convient d'ajouter que beaucoup de ces tractations s'effectuent moins pour répondre à une demande de ventes d'immeubles, dans des conditions avantageuses, que pour désimmobiliser des fonds devenus nécessaires d'urgence. Rien d'étonnant, au surplus, à ce que de telles réalisations puis-

sent être consenties à perte, ce qui arrive de plus en plus souvent à l'heure actuelle.

« D'autre part, la dévalorisation du franc suffirait à expliquer bien des ventes à perte. Un terrain acheté antérieurement à 1918 en francs-or et revendu aujourd'hui à un prix nominal trois fois plus élevé mais en francs-papier, sans même tenir compte de l'intérêt du capital et des autres charges, ne laisse aucun bénéfice et cependant donne lieu à taxe de plus-value.

« A ce sujet il n'est pas sans intérêt de rappeler que la Commission des finances de la Chambre des députés fut saisie en 1921, d'un projet de taxe de plus-value dont le produit devait être destiné à subventionner des constructions nouvelles. La Commission des finances repoussa ce projet en s'appuyant sur ce que la plus-value taxée ne présentait nullement un enrichissement du propriétaire et était purement apparente, puisqu'elle ne résultait que de la dépréciation de la monnaie.

« Nous estimons que la taxe de plus-value n'est dépourvue d'inconvénients que dans des circonstances économiques exceptionnellement favorables, comme elles le furent au Maroc jusqu'en 1920.

« Dans des circonstances simplement normales, elles donnent des résultats préjudiciables; c'est ainsi qu'en 1910 l'adoption d'une mesure de ce genre en Angleterre entraîna immédiatement la diminution des constructions. Enfin dans des circonstances anormales comme celles que traverse aujourd'hui le Maroc par suite de la raréfaction des capitaux importés et par suite de la dévalorisation du franc, son maintien risquerait, à notre avis, d'avoir des conséquences nettement préjudiciables à l'intérêt général du pays.

« Nous avons l'honneur de soumettre respectueusement à votre haute appréciation les conclusions de nos délibérations en faveur de la suppression de cette taxe.

« Nous vous prions d'agréer, etc... »

Les conclusions tirées par l'Union... sont exagérées. Il est inexact, tout d'abord, que le fisc n'ait retiré de la taxe de plus-value que des recettes en diminution constante (cf. *infra*, p. 110, le rendement de l'impôt). Si l'on constate, il est vrai, un fléchissement pour l'année 1922, il faut dire qu'il n'est pas particulier à la taxe de plus-value. Il n'est que la répercussion d'une diminution générale de tous les produits de l'enregistrement que la crise des affaires atteint les premiers d'une façon immédiate.

Prétendre que cette crise soit attribuée, même en partie, à l'impôt sur la plus-value, semble discutable ¹. Tout impôt, à ce compte, encourt le même reproche : il est évident que les prélèvements de l'Etat sur un revenu, sur un capital, sur une consommation quelconque impliquent toujours, par définition même, la notion d'un sacrifice et d'une gêne chez celui qui les subit.

A cet égard, la taxe de plus-value ne se distingue donc pas spécialement des autres taxes. Toute la question revient à savoir si, comme le prétend l'exposé, elle réclame du contribuable un effort excessif ou anormal.

Il n'est pas excessif, puisqu'il ne commence qu'à partir du moment où le bénéfice réalisé dépasse 20 %, que le taux de l'impôt commence par 2 % et ne finit lui-même par atteindre 20 % qu'au moment où le bénéfice en question atteint cinq fois le prix ou la valeur originelle.

Il n'a rien d'anormal, non plus, dans la mesure où il correspond à un enrichissement réel et exceptionnel.

Peut-on prétendre qu'une personne qui revend un bien cinq fois plus cher qu'elle ne l'a acquis ne puisse abandonner à l'Etat, auquel, en définitive, elle doit cette aubaine, le cinquième de son gain ?

L'impôt sur les successions, l'impôt sur les bénéfices de

1. Les propriétaires casablancais qui affirmaient que la suppression de la taxe de plus-value entraînerait une hausse importante de la valeur de la propriété immobilière ont vu en effet leurs espérances déçues : la hausse rapide des cours des terrains s'étant précisément arrêtée vers la fin de l'année 1926, alors que la taxe a été supprimée le 20 juillet 1926.

guerre, l'impôt général sur le revenu même, taxations françaises dont aucune n'existe au Maroc, nous fournissent l'exemple de prélèvements autrement lourds et moins justifiés sur les ressources ou les gains du contribuable.

Les statistiques du Maroc ne prouvent pas, d'ailleurs, que la taxe ait arrêté les transactions immobilières et nuï au développement des constructions.

Mais ce qu'il ne faut pas oublier, surtout, c'est que le droit de mutation immobilière proprement dit était faible au Maroc (5 % pour 10 puis 15 % en France).

Si l'on considère la masse des transactions moyennes, c'est la suppression de la taxe de plus-value et le relèvement du droit de mutation de 5 à 10 % qui aurait constitué une erreur économique et accentué l'arrêt des transactions.

Les propriétaires brusquement enrichis auraient été favorisés au détriment de la masse des acquéreurs.

Le Protectorat ne pouvait pas, en effet, renoncer au produit de la taxe sans relever en contre-partie le droit de 5 %.

Le seul argument sérieux à retenir est donc celui selon lequel il n'est pas tenu compte, dans le calcul de la taxe de plus-value, de la dévalorisation du franc.

A cet égard, la position de l'Administration devenait de plus en plus difficile, au fur et à mesure que la chute du franc s'accroissait. Le 23 février 1923, la Chambre de commerce et d'industrie de Casablanca émettait un vœu tendant à la suppression pure et simple de la taxe.

Communiqué à toutes les Chambres du Maroc, ce vœu obtint l'adhésion de principe des Chambres mixtes d'agriculture, de commerce et d'industrie de Mogador (séance du 12 mars 1923), d'Oujda (séance du 20 mars 1923), de Safi (22 mars 1923) et de Fès (4 avril 1923). Un vœu émis dans le même sens par la Chambre de Rabat était appuyé à son tour par les Chambres de Meknès, de Marrakech, de Fès et de Mazagan.

Le Protectorat ne pouvait plus rester sourd aux récla-

mations aussi ouvertement manifestées. Un dahir intervint le 23 janvier 1924, applicable à compter du 1^{er} février de la même année, aux termes duquel la différence entre le prix de revient et le prix de vente est diminuée d'une somme égale aux différents éléments composant le prix de revient, exception faite des intérêts, à la condition que ces dépenses aient été effectuées avant le 1^{er} août 1919. En contre-partie pour atténuer le déficit budgétaire qui devait résulter de la réforme, le taux de l'impôt était porté à 25 % lorsque la plus-value dépasse 700 % du prix de revient, *établi en conformité de l'article 4 du dahir du 5 juillet 1920*. On admettait donc que depuis le 1^{er} août 1919 le franc avait perdu la moitié de sa valeur. Cette double déduction présentait, aux yeux de l'Administration, les caractères d'une disposition exorbitante du droit commun. En effet, le franc-papier dans les rapports de débiteur à créancier, a toujours compté comme franc-or.

La mesure se révéla pourtant insuffisante. En effet, d'une part le nouveau texte ne tient aucun compte de la dévaluation pour les acquisitions postérieures au 1^{er} août 1919. De sorte qu'une propriété acquise le 2 août 1919, à une époque où le franc était presque à parité avec la livre, et revendue en 1926 quand la livre valait 200 francs, ne bénéficiait pas de la double déduction.

D'autre part, même pour les ventes à l'occasion desquelles la double déduction opère, c'est toujours le dahir de 1920 qui détermine le pourcentage de plus-value et, partant, le tarif applicable : on déduit seulement de la plus-value apparente la valeur des capitaux dépensés avant le 1^{er} août 1919 et on obtient la plus-value taxable.

Ainsi dans l'exemple pris précédemment (p. 77) le taux de l'impôt sera toujours 13 % mais au lieu de s'appliquer à une somme de 140.000 il ne s'applique plus qu'à une somme de $140.000 - 50.000 = 90.000$, à la condition que la vente soit postérieure au 1^{er} février 1924.

Un instant apaisée, l'opinion publique s'émeut à nou-

veau des proportions bientôt atteintes par la baisse du franc.

Les propriétaires de Casablanca renouvellent, en octobre 1925, leur vœu tendant à la suppression de l'impôt. Ce vœu est appuyé par les Chambres mixtes de Safi et de Mazagan. La Chambre de Fès, en termes modérés, constate « que les méfaits de la plus-value ne se sont pas encore fait sentir à Fès, mais que les conséquences de son application n'en sont pas moins connues et redoutées ». Elle demande aussi au Résident général sa suppression (séance du 19 octobre 1925). La Chambre d'Oujda reconnaît, dans une séance du 25 avril 1925, que la taxe arrête les ventes et entrave le développement de la région.

Il fallait donc d'une façon définitive, soit adapter à nouveau la taxe, soit la supprimer. C'est sa suppression qui fut envisagée et décidée au cours de la séance du Conseil du Gouvernement du 15 février 1926. Pour remplacer les recettes qui allaient être abandonnées le Gouvernement proposa de majorer de 5 à 7 % le droit sur les mutations immobilières (séance du 5 juillet 1926). La réforme fut réalisée par un dahir du 13 du même mois, entré en application, le 20 juillet 1926, sans effet rétro-actif.

Coïncidence intéressante à noter, c'est à cette même date que le franc-papier avait perdu la plus grosse partie de sa valeur.

QUATRIEME PARTIE

ETUDE CRITIQUE

CHAPITRE PREMIER

LE POINT DE VUE JURIDIQUE

L'expérience marocaine permet de dégager certaines considérations importantes, des points de vue juridique, économique et financier.

Nous ferons tout d'abord observer que l'institution de la taxe de plus-value ne peut être interprétée comme une application des principes géorgiens si discutés précisément au début du xx^e siècle. Il semble, par contre, que le législateur chérifien ait largement copié, au début, la loi allemande de 1911 ainsi que le projet de loi déposé en 1912 par M. Ajam, député. Cependant, la loi marocaine s'est rapidement affranchie de ses précédents pour évoluer dans le sens imposé par les conditions particulières du milieu où devait s'appliquer l'impôt. C'est ainsi que le premier dahir fut promptement remplacé par celui de 1915 et que l'impôt ne recevait sa forme quasi définitive qu'en 1920 avec le dahir du 5 juillet à la confection duquel aucune considération étrangère au Maroc lui-même ne participa. De même que les traits caractéristiques de la taxe de plus-value lui sont particuliers, de même c'est à l'aide de circonstances particulières au Maroc que l'on peut trouver le fondement juridique de l'impôt.

Si l'on examine en effet les causes de la mise en valeur

jamais rien aliéner, celui-là qui fait continuellement œuvre de colonisateur, ne paiera pas de taxe par le seul fait qu'il possède un patrimoine sans cesse valorisé. Pour qu'il soit tenu de payer sa dette envers l'Etat, il faut qu'il cesse la collaboration.

Je n'ignore pas l'argument d'équité qui, en matière d'imposition des plus-values, est difficilement réfutable. Si, dit-on, l'Etat prélève une partie des plus-values, il doit, en toute justice, indemniser celui qui aura subi des pertes.

Mais, à la réflexion, cet argument ne paraît pas pouvoir porter à l'égard de l'expérience marocaine. Tout d'abord, pour limiter en quelque sorte la question, il faut dire que, pendant le temps de l'application de l'impôt, il n'y a pas eu, au Maroc, de moins-values sérieuses. Il est vrai que le prix des terrains ne s'est pas accru d'une façon régulière, mais si, après la crise économique de 1920-1922 au cours de laquelle la spéculation a atteint son apogée, on a assisté à une baisse de valeur des propriétés urbaines, les spéculateurs n'ont à s'en prendre qu'à eux-mêmes. Il ne faut pas confondre en effet la plus-value et la hausse résultant de la spéculation. Par contre, les terres de culture se sont plus lentement à la vérité, mais aussi plus régulièrement valorisées. Par conséquent, en thèse générale, on peut d'abord dire qu'il n'y a pas eu, au Maroc, de moins-values durables.

Y en aurait-il eu que notre position ne serait pas différente. En effet, deux hypothèses sont à considérer : d'abord celle du propriétaire qui se trouve contraint, à la suite de circonstances malheureuses, de réaliser son patrimoine en vendant un immeuble. Pour celui-là la vente constitue une opération exceptionnelle. Mais est-ce que le fait, pour d'autres contribuables, d'acquitter une taxe de plus-value, peut lui donner, même devant la plus large équité, un droit à être indemnisé en quoi que ce soit ? Ce propriétaire se trouvera dans la même situation que s'il était en France, par exemple, avec cette différence en sa faveur que l'im-

pôt des mutations est plus réduit au Maroc précisément à cause de l'existence de la taxe de plus-value. Il pourra donc sans doute avec des frais d'acte moins élevés trouver un meilleur prix de son immeuble ¹.

Prenons maintenant la deuxième hypothèse, celle du spéculateur, de l'homme d'affaires qui, accidentellement, devra vendre moins cher qu'il n'a acheté. Mais ce propriétaire aura, par définition, déjà réalisé des opérations fructueuses puisque la moins-value n'est qu'accidentelle. Or n'oublions pas que le taux de la taxe est extrêmement modéré pour les petits bénéfices, 5 % seulement de ce bénéfice lorsqu'il n'excède pas 100 % du prix d'achat, par exemple. Dès lors on doit admettre que le paiement de l'impôt n'a pas mis obstacle à la constitution d'un fonds de réserve. Le propriétaire doit trouver ainsi, dans les bénéfices antérieurement réalisés, et trouvera dans ceux à venir, une indemnisation solide, susceptible de contre-balancer largement les moins-values qu'il a pu subir. Remarquons aussi qu'une plus-value de 50 % jusqu'en juillet 1920, de 20 % après cette date, est affranchie de l'impôt. Par conséquent une indemnisation ne pourrait être réclamée, en toute occurrence, que si la moins-value venait à dépasser, d'une façon constante, la proportion de 20 %. Encore convient-il de rappeler que le droit de mutation ne s'est maintenu au Maroc au taux de 5 % qu'à raison de l'existence de la taxe; ce qui recule encore la limite à partir de laquelle on pourrait réclamer une compensation pour les moins-values.

Au surplus il n'est pas dit que le Gouvernement ne

1. Nous ne pouvons mieux faire que de reproduire ici un passage extrait des *Fondements du Socialisme* de M. Aftalion : « Au total les entrepreneurs rapportent à la société plus qu'ils n'en reçoivent à titre de profit. Il y a peut-être une part d'exactitude dans ces affirmations, mais on n'aurait à en tenir compte que s'il s'agissait d'apprécier l'utilité sociale du système de l'entreprise. Or, c'est d'un problème de justice qu'il s'agit en ce moment. On ne voit pas comment les pertes, peut-être très lourdes, subies par les deuxièmes peuvent aider à légitimer les bénéfices scandaleux réalisés peut-être à leurs dépens par les premiers. Les pertes imméritées des uns ne peuvent pas effacer l'illégitimité des profits des autres. Il y a là non pas deux injustices qui se compensent, mais deux injustices qui s'additionnent... Le problème de la justice est un problème essentiellement personnel; c'est pour chacun des entrepreneurs individuellement que peut se poser la question de savoir s'il y a égalité entre le profit et la perte (p. 144).

consente pas, le cas échéant, à aider son collaborateur malheureux. Au moment où nous écrivons ces lignes (début de 1932) le Maroc, comme la plupart des pays, subit les assauts d'une crise économique assez dure. Or que constatons-nous au cours de cette crise qui a amené pour la première fois dans l'histoire du Protectorat une baisse dans la valeur des terres de culture ? Eh bien ! l'Etat n'a pas dit aux colons qui sont dans une situation difficile : sauve qui peut. Nous l'avons vu, au contraire, et le voyons encore, prendre une série de mesures qui permettent aux intéressés de répondre à leurs engagements et de continuer l'exploitation et la mise en valeur de leurs propriétés. Une Caisse fédérale de Crédit agricole a été instituée au capital de 5.175.000 fr. dans laquelle les Caisses de Crédit agricole mutuel, les Unions de Coopératives centrales ont souscrit, *aux côtés du Gouvernement*, un nombre de parts proportionnelles au capital versé. Cette Caisse a pour objet de coordonner l'action des institutions de crédit agricole mutuel, de consentir des avances à ces organismes et d'en contrôler le fonctionnement¹.

L'Etat marocain prend ainsi à sa charge de cautionner les dettes des colons. Il est par conséquent démontré que le Gouvernement, dans le cas de moins-value sérieuse, peut être amené à aider les particuliers, à les indemniser dans la mesure utile des pertes qu'ils subissent, afin de pouvoir continuer l'œuvre de colonisation. Ceux-là seuls, en effet, qui restent à la tâche, aux bons comme aux mauvais moments, méritent d'être secourus.



1. « Par delà cette politique de reports agricoles qui tend, grâce au financement du stockage, à régulariser les cours d'un exercice à l'autre, le Protectorat a pris l'initiative d'une action de crédit assisté dont l'origine se manifeste avec l'indemnisation en 1930 des colons victimes des désastres acridiens, *mais qui s'élargit bientôt en 1931 en un système de protection permanente contre les risques, agricoles ou économiques* » (Extrait de Quelques aspects de l'économie marocaine p. 27, par M. René Hoffherr, *Revue économique internationale*, juillet 1931).

Le fondement juridique de l'impôt est d'autant plus intéressant à rechercher que le Maroc est un pays de Protectorat où Français et étrangers ont également le droit de s'établir. Pour assurer quelque rendement à un impôt, il fallait donc qu'il frappât non seulement le Français et l'indigène, mais encore l'étranger. D'autre part, un des principes élémentaires du droit fiscal exige, à facultés égales, l'égalité de tous devant l'impôt.

Lors de la signature de l'Acte d'Algésiras, certaines Puissances n'ont pas renoncé aux capitulations, c'est-à-dire au régime de faveur consenti à leur profit avant l'institution du Protectorat par les Sultans du Moghreb dès le XVIII^e siècle. Ce régime, qui a sa source dans l'état d'anarchie dans lequel la carence du Gouvernement chérifien avait plongé le pays, avait pour but de donner aux puissances étrangères des garanties en vue de la protection de leurs nationaux en résidence au Maroc¹.

Les privilèges résultant pour les étrangers de ces reconnaissances sont de trois ordres :

a) Ils échappent à la compétence des tribunaux marocains pour ne relever que de leurs propres tribunaux consulaires;

b) Ils ne sont pas obligés de payer l'impôt. C'est-à-dire qu'à l'origine ils ne sont pas admis à la faveur de contribuer à l'alimentation du *Mit El Bal El Mousslimine*². Mais ce qui avait sa cause dans une exclusion d'ordre religieux fut vite interprété par les intéressés comme un privilège;

c) Ils bénéficient, enfin, de certains privilèges d'ordre administratif.

Ces avantages ne se limitaient pas aux étrangers. Bien vite l'habitude fut prise d'en faire également profiter les indigènes qui, de près ou de loin, avaient quelque relation avec eux. La liste des « ressortissants » fut d'ailleurs arrêtée d'une façon définitive lors de la signature de l'Acte d'Algésiras.

1. Louis Holtz, *Traité de législation marocaine*, Paris, éd. les Jurisclasseurs, 1914.

2. Le trésor des Musulmans.

Ceci explique l'importance de la question des capitulations. Les étrangers et leurs protégés qui relèvent de Puissances n'ayant pas renoncé à leur privilège de juridiction ne sont contraignables que dans la mesure où leurs agents diplomatiques y consentent, à la condition que le principe de l'obligation à l'impôt ait été accepté par le Gouvernement en cause.

Il s'ensuit, sur l'impôt direct, une supériorité incontestable de l'impôt indirect, perçu à l'occasion de l'accomplissement d'une formalité subordonnée au concours de fonctionnaires locaux.

Au cas spécial, la formalité de l'enregistrement constitue l'un des éléments de la validité des conventions relatives aux immeubles soumis au régime de l'immatriculation. En effet, l'article 489 du dahir du 12 août 1913, formant Code des obligations et contrats, stipule que « lorsque la vente a pour objet des immeubles, des droits immobiliers ou autres choses susceptibles d'hypothèques, elle doit être faite par écrit ayant date certaine et elle n'a d'effet au regard des tiers que si elle est enregistrée en la forme déterminée par la loi ».

Il est vrai qu'au Maroc la date certaine peut être acquise à un acte sous signatures privées autrement que par la formalité de l'enregistrement, par la seule légalisation des signatures, en particulier; mais l'obligation au paiement de l'impôt sera inéluctable pour l'étranger qui aura recours au ministère des officiers publics soit indigènes soit français. Il est fait défense, en effet, aux Cadis¹ d'homologuer les actes avant enregistrement. Quant aux actes notariés ils sont obligatoirement soumis à la formalité et il ne peut en être délivré brevet ou expédition qu'après le paiement des droits.

D'autre part la taxe de plus-value ne pouvait soulever

1. Les Cadis sont des magistrats indigènes spécialement chargés en matière de ventes immobilières de suivre la procédure préalable à la rédaction de l'acte d'adoul, lequel n'est valable qu'après son homologation par le Cadi.

aucune objection du point de vue diplomatique. Le droit de l'établir découle non seulement du droit éminent de S. M. chérifienne sur les terres de ses sujets mais encore de la faculté de réglementer inscrite à l'article premier du traité franco-allemand. D'ailleurs les documents budgétaires qui font état de cette taxe n'ont motivé aucune observation des Puissances. Leur silence sur ce point est d'autant plus significatif que certains projets d'impôts, notamment sur le sucre, ont donné lieu à des réserves de la part de l'Angleterre, réserves formulées en des termes qui impliquent une adhésion aux impôts d'une autre nature tels que la taxe de plus-value¹.

*
**

On peut se demander, toutefois, si la justice absolue ne désire pas autre chose que l'indemnisation éventuelle des moins-values. Pourquoi ne s'attaquer qu'à la plus-value immobilière ? Pourquoi ne pas réduire, comme le bénéfice du propriétaire foncier, celui de l'artisan, du médecin, de l'avocat, du commerçant. C'est surtout pour ce dernier que la question pouvait se poser.

Pourquoi le législateur marocain n'a-t-il pas étendu l'impôt aux fonds de commerce pourtant de jour en jour plus étroitement assimilés aux immeubles dans la législation moderne. On ne saurait nier, en effet, que les bienfaits de la pacification et de l'occupation française aient bénéficié à la propriété commerciale aussi bien qu'à la propriété immobilière. Voici les raisons de cette exclusion. Le premier dahir, de 1915, n'a pas assujéti obligatoirement à la formalité de l'enregistrement les ventes de fonds de commerce, lesquelles n'ont eu la faveur du législateur qu'en 1921, postérieurement à la publication de l'important dahir du 5 juillet 1920 sur la plus-value.

1. Cf. Rapport déjà cité, du Résident général au Département des Affaires étrangères.

Lorsque l'impôt de l'enregistrement a été étendu aux ventes de l'espèce on leur a bien appliqué, conformément d'ailleurs à la législation française, certaines règles édictées pour les ventes d'immeubles, mais on n'a pas poussé l'assimilation jusqu'à les assujettir à la taxe de plus-value.

La loi fiscale, en effet, tout comme la loi civile, considère les fonds de commerce comme de nature mobilière. Il est donc normal, tout d'abord, de ne pas étendre à cette catégorie de biens un impôt conçu essentiellement eu égard à la terre. Il y a par ailleurs de bonnes raisons qui militent en faveur de cette exonération.

La plus-value acquise par un établissement commercial n'est pas toujours composée des mêmes éléments que la plus-value qui profite aux immeubles. Le fonds de commerce nous paraît dépendre beaucoup plus étroitement en effet du commerçant que la terre ne dépend de son propriétaire. C'est le commerçant qui, par sa perspicacité choisit son emplacement, crée de sa personne autant que de ses deniers, le fonds qui, en définitive, ne fait qu'un avec lui-même. C'est par son ingéniosité, son travail, sa probité, son assiduité, ses aptitudes au négoce enfin, qu'il attire la clientèle et la retient. Dès lors dissocier dans les cas de l'espèce la plus-value due à l'effort du propriétaire de celle due aux contingences heureuses qui lui sont étrangères devient extrêmement difficile, délicat, sinon impossible.

La terre, d'autre part, ne peut rester sans être appropriée. Si un peu de spéculation est nécessaire dans un pays neuf, ce qui, par contre, est indispensable, c'est l'exploitation. Or la mise en valeur des immeubles n'exige nullement leur aliénation fréquente. Une fois orientée vers un genre de culture déterminé, une propriété gagne à voir son maître se fixer et persévérer dans la voie qu'il a choisie. Au contraire, une bonne gestion des fonds de commerce nécessite, après leur création, leur transformation perpétuelle, voire des aliénations fréquentes, surtout dans un pays sans cesse en mouvement et en évolution. Le com-

merçant avisé ne doit-il pas suivre les déplacements de la population ? Un quartier se dépeuple au profit d'un autre, ne faut-il pas que le négociant soucieux de ses intérêts puisse aliéner à bon compte à un collègue de second plan un fonds de commerce qui périclité pour en remonter un autre dans un quartier ou un centre voisin ? Dès lors tout prélèvement retardera ces mutations éminemment favorables à une bonne évolution des pays neufs.

Le commerce, enfin, encore plus que la terre, vit de crédit ; et dès que l'on taxe du crédit il convient de se montrer extrêmement circonspect. Il est vrai que le paiement de la taxe peut être différé lorsque le prix est payable à terme. Mais ce sursis ne peut jamais être de longue durée.

La propriété commerciale nous apparaît encore dans le jeune Maroc comme plus éphémère, moins stable, et partant moins facilement saisissable que la propriété immobilière, valorisée souvent sans aucun effort du propriétaire. Or le législateur qui crée des impôts ne doit pas seulement se préoccuper de satisfaire l'équité mais aussi prendre garde de ne pas entraver le développement de l'économie nationale. Enfin et surtout la liquidation de la taxe aurait donné lieu à des difficultés inextricables.

C'est donc, selon nous, à juste titre que, lors de la confection du dahir du 19 juin 1921 qui a rendu obligatoire l'enregistrement des mutations de fonds de commerce, la question n'a pas été posée de savoir si ces fonds pourraient être assujettis à la taxe de plus-value.



Le principe de l'impôt, tel qu'il a été conçu, nous paraît donc, en droit, inattaquable. Peut-on en dire autant de l'application qui en a été faite ?

Nous avons affirmé, tout d'abord, que la taxe avait été mise en vigueur sans aucun effet rétroactif (*supra*, p. 25). Une loi est, en effet, rétroactive, lorsqu'elle atteint

des faits passés antérieurement à sa publication, lorsqu'elle régit le passé ¹. Or, il est à peine besoin de le dire, seules les ventes conclues postérieurement au dahir ont été assujetties à l'impôt. Ainsi nous ne contestons point qu'un propriétaire qui détient un immeuble, depuis 1908 par exemple, ait un droit acquis à la plus-value qui lui profite. Aussi bien qu'il conserve son immeuble par devers lui et il bénéficiera sans partage de sa valorisation. Mais s'il vient à le vendre, il sera taxé. En d'autres termes, si l'assiette de l'impôt est déterminée par la plus-value, dont la source peut remonter il est vrai avant la publication du dahir, c'est la mutation qui est le fait générateur de l'impôt. D'ailleurs tant que le vendeur n'a pas fixé son prix et trouvé preneur il n'a pas de droit acquis au bénéfice puisque jusqu'à la vente il n'est pas sûr de pouvoir le réaliser. On peut comparer le propriétaire avant la vente à l'héritier présomptif avant le décès. La vocation héréditaire de ce dernier peut exister avant la loi qui augmente le tarif des droits de succession de même que la plus-value peut être acquise avant le dahir de 1915.

Or il est reconnu par une jurisprudence constante que c'est la loi sous l'empire de laquelle une succession s'est ouverte qui détermine la capacité de laisser une succession, l'ordre des héritiers et la capacité de recueillir les biens du défunt. (Req., 15 oct. 1807, 9 juill. 1811, 28 déc. 1831, 6 avril 1868; Civ., 13 nov. 1807, 26 août 1818).

Jusqu'à l'ouverture de la succession les héritiers n'ont qu'une simple expectative que le législateur peut modifier à son gré sans porter aucune atteinte au principe de la non-rétroactivité (Req., 6 avril 1868 déjà cité, D. P. 69. 1.301).

*
**

1. Une loi est rétroactive nous dit M. Planiol, lorsqu'elle revient sur le passé soit pour apprécier les conditions de légalité d'un acte soit pour modifier ou supprimer les effets d'un droit déjà réalisé. Hors de là, il n'y a pas de rétroactivité et la loi peut modifier les effets futurs de faits ou d'actes eux-mêmes antérieurs sans être rétroactive (Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, t. I, n° 243).

L'idée directrice du législateur fut, dès le début, de ne prélever le montant de la taxe que sur des bénéfices effectivement réalisés. Aussi le dahir de 1915 a-t-il mis, comme nous l'avons vu, l'impôt à la charge du vendeur nonobstant toute stipulation contraire des parties. Mais l'accoutumance aidant, l'Administration fut amenée à considérer la taxe comme un accessoire du droit de mutation, accessoire qui devait rentrer en toute hypothèse dans les caisses du Trésor le plus facilement possible. Or bien souvent l'indigène, dès qu'il a aliéné son bien, ne sait pas conserver ou faire fructifier l'argent qu'il a reçu en échange. D'autres fois aussi il quitte son douar pour aller quérir, à la ville voisine, des ressources plus complètes. Bref, dans un pays où l'homonymie des noms est fréquente parmi les indigènes, pour lesquels aucun état civil n'est institué, les agents de recette ont éprouvé dès que l'impôt fut appliqué en dehors des villes, de sérieuses difficultés de recouvrement.

Il n'est pas inutile de dire, à ce sujet, que la formalité peut être requise pour les actes sous seings privés pendant un délai de trois mois de leur date. Si le paiement n'a pas lieu de suite, il est rare que l'Administration ignorante de la mutation, soit en mesure de poursuivre à temps l'indigène dont on perd vite la trace et qui a tôt fait de devenir insolvable. Lorsqu'il s'agit d'un acte d'adoul, la situation est pire encore. Après avoir fait la déclaration de vente et touché le prix, le vendeur peut disparaître tandis que l'acte n'est rédigé que longtemps après.

Aussi l'idée naquit-elle bien vite de procéder, à l'égard de la taxe, dans les mêmes conditions que pour le droit de mutation et de rendre vis-à-vis du fisc vendeurs et acquéreurs solidairement redevables. On étendait purement et simplement à la matière le principe constant en matière d'enregistrement de la solidarité des parties contractantes et de l'indivisibilité du paiement de l'impôt : la formalité désormais ne pouvait plus être scindée. Cette réforme, commandée peut-être par des circonstances de fait, est, en droit, critiquable.

Les droits recouvrés par l'Administration de l'Enregistrement sur les actes présentés à la formalité sont, en France, connus de tous les contribuables avertis. Fréquemment d'ailleurs, les transactions sont conclues par l'intermédiaire d'un notaire chargé du paiement de l'impôt. En tout état de cause les droits sont proportionnels à l'importance et au nombre des dispositions contenues aux actes, lesquelles ne peuvent être ignorées des parties contractantes. Chacun ne peut être recherché, dès lors, que pour des sommes en rapport avec le bénéfice retiré ou escompté de la convention. Supposons, par exemple, un vendeur d'immeuble tenu d'acquitter les droits de mutation qui sont à la charge du preneur ; il ne paiera jamais qu'une somme calculée sur le prix qu'il a touché. Il pourra, de surcroît, exercer utilement une action récursoire garantie par son privilège contre l'acquéreur, presque toujours solvable. Une telle éventualité d'ailleurs se produira rarement ; les contrats sont le plus souvent conclus, en vieille terre de France, *intuitu personae*. On comprend, dès lors, l'utilité d'un principe qui a pour but de prémunir le Trésor contre le résultat des collusions frauduleuses des parties et qui aboutit bien rarement, en fait, à faire supporter le poids de l'impôt à un autre que celui qui le doit.

Ces considérations ne jouent pas au Maroc, pays neuf, où chacun, au début, est inconnu du voisin. Il entrait dans la nécessité des faits d'acheter sans trop s'attacher à la personne du vendeur et de vendre dans les mêmes conditions. Le vendeur ne se dessaisissait de la chose vendue, généralement, qu'en échange du prix. Quant à l'acquéreur, il ne demandait pas autre chose qu'une possession apparemment paisible. Le fisc et l'impôt, qui donc s'en souciait ? C'est dire combien le bénéfice à retirer d'une action récursoire est aléatoire. Aussi, chaque fois que l'acquéreur, par ignorance ou tout autre motif, n'obtenait pas tout de suite de son vendeur la déclaration prévue par la loi et le paiement de la taxe, devait-il payer pour lui.

Or, on ne peut pas assimiler, en premier lieu, l'impôt sur la plus-value aux différents droits perçus en France par l'Administration de l'Enregistrement et pour le paiement desquels toutes les parties sont solidaires. Il est vrai que pour faciliter le recouvrement de certains impôts directs, l'Etat oblige quelquefois au paiement d'autres personnes que le redevable. Mais il existe toujours dans ces cas des rapports juridiques entre le débiteur principal et celui qui paie pour lui ; rarement l'impôt reste à la charge de celui qui l'acquitte.

On observe, en second lieu, que la taxe de plus-value est liquidée d'après la déclaration déposée par le vendeur. Or, cette déclaration, comment l'acquéreur pourra-t-il la remplir si son auteur a disparu ? Comment connaître l'origine de propriété, les dépenses d'améliorations permanentes et tous les frais engagés par l'ancien propriétaire et qui viennent en déduction du prix de vente ? Dans ces conditions l'acquéreur est réduit à produire des certificats d'experts, coûteux à obtenir et dont l'Administration, en définitive, peut ne pas tenir compte. Il en résulte que non seulement l'acheteur paie un impôt qu'il ne doit pas, mais encore qu'il paie une taxe plus forte que le vendeur, mieux habile à se défendre, n'aurait payée. Cette taxe est, de surcroît, progressivement proportionnelle, non pas à l'importance de l'immeuble acquis, mais à l'importance du bénéfice réalisé par le vendeur au détriment de celui qui l'acquitte.

Enfin on peut encore ajouter que dans presque tous les cas où l'acquéreur devra payer la taxe, l'acte sera hors délai. Devant l'impossibilité de faire liquider justement l'impôt, le redevable, choqué par ailleurs par le principe même de la réclamation dont il est le sujet, résistera le plus souvent aux sommations de l'Administration. Si le recouvrement de l'impôt est poursuivi par la voie judiciaire, les pénalités de retard s'ajoutent aux droits simples. On voit ainsi à quels résultats malheureux aboutit la mise en jeu de la solidarité.

CHAPITRE II

LE POINT DE VUE FINANCIER

Pour rester en vigueur, aussi juste soit-il, il faut que l'impôt fournisse une ressource appréciable et que sa perception s'effectue sans trop de peine pour les contribuables et pour le Trésor. Le meilleur impôt, pourrait-on dire, du point de vue purement fiscal, est celui dont le rendement est fort et qui est recouvré facilement.

Au Maroc les frais de régie sont évidemment plus élevés que dans la Métropole. La rédaction des actes en langue arabe oblige le receveur, même dans les centres peu importants, à recourir à des interprètes. D'autre part, dans un pays nouveau, les frais d'installation sont considérables; tout est à créer. Enfin et surtout, les tarifs sont beaucoup moins élevés qu'en France et s'appliquent à une matière imposable moins fournie. Malgré cela, les frais de recouvrement de la taxe de plus-value n'ont jamais été bien lourds, son institution n'ayant pas nécessité comme en Angleterre la création d'un corps spécial de fonctionnaires. C'est l'Administration de l'Enregistrement qui fut chargée de recouvrer l'impôt en même temps que les autres droits dus sur les actes assujettis ou volontairement présentés à la formalité. La perception de la taxe n'a donc même pas nécessité d'une façon générale, de rémunération spéciale. Par contre sa liquidation a procuré un surcroît de travail aux agents de recette et a accaparé le plus net du temps des agents de vérification.

Mais les plus gros inconvénients du système n'ont pas été ressentis par l'Administration. Tout d'abord la taxe de plus-value ne satisfait pas à cette règle de saine finance

qui veut que la différence entre la dépense du contribuable et la recette du Trésor doit tendre vers zéro. Trop fréquents furent les cas où le redevable ne pouvait justifier par ses propres moyens les dépenses effectuées sur la propriété vendue. La charge de la preuve pesait surtout sur les petites propriétés rurales éloignées de tout centre urbain, pour la visite desquelles les experts devaient demander, avec leurs honoraires, le remboursement de frais de déplacement souvent peu en rapport avec l'importance de l'immeuble. Le contribuable se trouvait donc dans la pénible alternative d'avoir à payer un impôt plus fort que celui effectivement dû ou d'engager des frais en vue d'établir, d'une façon nullement péremptoire d'ailleurs, le montant des dépenses déductibles.

Un autre défaut de la taxe réside dans le fait de l'ignorance où se trouve le redevable du montant de l'impôt qu'il doit payer.

La liquidation des droits, tout d'abord, est très complexe, surtout dans le dernier état de la réglementation. Calculer la plus-value apparente en vue de déterminer le tarif applicable, opérer la seconde déduction pour avoir la plus-value « nette », ajouter s'il y a lieu au principal la surtaxe, tout cela constitue un travail minutieux au cours duquel de nombreuses différences peuvent se glisser entre les prévisions du contribuable et le calcul de l'agent de recette. Les sommes déductibles ne sont pas fixées d'une façon assez certaine par la loi en sorte que le receveur peut être amené à ne pas tenir compte d'une dépense pourtant réelle parce qu'elle n'aura pas été comprise par la loi parmi les dépenses déductibles, ou bien parce que les justifications produites n'auront pas été suffisantes. En second lieu il était encore plus difficile d'obtenir une assiette exacte de l'impôt, la preuve des impenses effectuées constituant souvent une difficulté sérieuse. L'Administration a, en effet, dans le recouvrement de la taxe, le rôle facile de défenderesse. Il n'appartient au contribuable que de payer

sauf à solliciter, par la suite, la restitution des droits indûment perçus. Du moment où le prix de la vente dépasse celui de l'achat, le vendeur est présumé avoir réalisé un gain susceptible de donner ouverture à la taxe. A lui de payer ou d'apporter la preuve du contraire. On conçoit dès lors que les redevables aient mal supporté cette situation ; et cela d'autant plus que le Maroc, pays neuf, est sans cesse en évolution, en transformation. Il est bien rare qu'une propriété soit revendue dans l'état où elle a été prise. S'agit-il d'un domaine agricole, on aura épierré, défriché, aménagé le sol, édifié des baraquements à l'usage d'habitation ou d'étable, planté des arbres, tracé des pistes, que sais-je encore. On se trouve là en présence d'actes d'exploitation dont on ne peut faire grief au propriétaire de n'avoir pas conservé de traces écrites. Ce qui compte pour le colon, ce n'est pas la taxe de plus-value à payer un jour, mais bien plutôt la mise en valeur de son domaine.

Dans bien des cas il n'y a pas de plus-value du tout. Or, il répugne au contribuable qui sait ou croit savoir qu'il ne doit rien, d'avoir à administrer cette preuve.

Cet élément d'incertitude a pesé particulièrement sur l'indigène. Ce dernier n'a jamais bien saisi l'économie de la taxe. Imperméable à l'idée de l'impôt en soi, sa mentalité fataliste n'a jamais établi un rapport de cause à effet entre la plus-value de ses terres et l'occupation française. Il acceptait ce nouveau bienfait de Dieu qui valorisait des biens recherchés par les Européens à un prix jusque-là inespéré. Ne devant cette plus-value qu'à Dieu, l'aumône que le riche doit au pauvre, au pèlerin et au guerrier, seule devait s'en trouver majorée. Or, la taxe de plus-value n'est pas un impôt religieux puisqu'elle n'a pas sa source dans le Coran. Elle est donc sans fondement. Enfin lui échappait encore cette notion de justice et d'équité, qui présente pour notre esprit occidental quelque séduction, à savoir qu'il est bon que celui qui profite du travail de la collectivité rende à cette même collectivité une partie

du gain qu'elle a créé. Ce qu'a pour nous d'exorbitant un enrichissement immérité ne représente, pour l'indigène musulman, qu'un fait, certes accidentel, mais normal, de la Providence.

Ignorant le fondement juridique de l'impôt, il en comprenait moins encore le mécanisme. Ne pouvant vérifier lui-même le montant de la taxe, il n'était pas loin de croire, peut-être croyait-il, que la redevance payée n'allait pas tout entière dans les caisses du Trésor, et attribuait à nos agents de recette les mêmes appétits qu'aux anciens percepteurs. Et ce n'est pas sans quelque étonnement qu'ils croyaient voir se renouveler sous notre propre autorité les exactions que nous devions précisément interdire.

Malhabile à se défendre devant les exigences du fisc, il payait une plus lourde taxe, s'abstenait de vendre ou dissimulait une partie du prix.

Je signale là un autre point délicat ; selon que le contribuable sait plus ou moins se défendre, le montant de l'impôt peut s'en trouver plus ou moins réduit. Il n'est pas, même, que de se défendre, mais bien souvent de frauder à l'aide de certificats de circonstance obtenus de la complaisance rétribuée des experts, ou surpris de leur bonne foi.

Or, le contrôle de la sincérité et de l'exactitude des évaluations est délicat ; se montrer trop rigoureux quant aux justifications à produire entraîne des frais supplémentaires élevés pour le contribuable moyen, au bénéfice modéré, tandis que le gros propriétaire, bénéficiaire d'une plus-value opulente, parvient impunément à frauder.

C'est un fait qui n'a plus besoin d'être démontré que, lorsque la loi a des exigences difficiles à satisfaire, ce sont ceux qu'elle veut atteindre qui s'en trouvent les moins gênés.

De ce côté encore, la taxe de plus-value paraît donc défectueuse puisqu'elle constitue, par son taux quelquefois élevé, un encouragement sérieux aux dissimulations.

Le droit de mutation exige déjà un contrôle sévère de la matière imposable. Pourtant ce droit incombe à l'acquéreur qui seul a un intérêt direct à dissimuler le prix. La fraude n'est, par conséquent, pas toujours possible. Elle est en tout cas délicate. Lorsque, au contraire, vendeur et acquéreur savent qu'il suffit, pour payer l'un beaucoup moins de taxe et l'autre un droit de mutation réduit, de cacher une partie du prix de la vente, l'accord aboutit vite entre eux sur ce point.

*
**

Au demeurant, ces inconvénients n'ont en eux-mêmes qu'une portée relative. Il faut en effet les apprécier à la lumière du rendement de l'impôt.

La taxe de plus-value a procuré au Trésor chérifien :

1914	mémoire	1920	3.752.167 fr.
1915	72.483 fr.	1921	4.453.719 »
1916	59.977 »	1922	2.272.684 »
1917	139.478 »	1923	2.520.784 »
1918	146.722 »	1924	2.313.396 »
1919	528.698 »	1925	2.692.592 »
1926 (année de la suppression)			2.357.366 »
Restes recouvrés de 1927 à 1932 environ :			1.000.000 »

A partir de 1920, le montant de la taxe rentre pour une part qui varie entre le cinquième et le dixième dans le total des produits recouvrés par le Service de l'Enregistrement. On constate également que la taxe donne entre la moitié et le tiers du droit de mutation.

Enfin pour les années 1920 et 1921, le produit de la taxe représente la quarante-huitième puis la soixantième partie du total des recettes budgétaires, pour n'en représenter que la cent-vingt-sixième partie en 1925.

Ces chiffres paraissent insignifiants comparés aux milliards du budget français. Mais il ne faut pas perdre de vue que, jusqu'en 1920 au moins, les recettes obtenues représentent des francs-or et que la taxe de plus-value n'a jamais été appliquée dans l'ensemble du Maroc¹.

En somme, le rendement de la taxe a été satisfaisant et ce qu'il faut retenir, c'est sa proportion avec le droit de mutation. Aux périodes de prospérité les produits à recouvrer de ce chef peuvent constituer un appoint sérieux pour le budget chérifien.

Inversement, c'est l'impôt dont le rendement est le premier atteint pendant la crise, c'est ce qui explique le fléchissement des recettes de 1922.

Une question se pose naturellement à l'esprit : quel serait le produit de la taxe si elle n'avait pas été supprimée.

Pour y répondre, il suffit de rechercher dans quelles conditions la plus-value marocaine continue à se produire. A cet égard, il faut faire une distinction entre les terres de culture et les terrains urbains ou suburbains.

a) Au moment de l'occupation, la terre de culture, à l'exception des rares endroits où elle était exploitée, valait quelques francs, quelques dizaines de francs au maximum à l'hectare.

Les prix ont été portés à l'époque actuelle entre 800 et 1.500 francs pour les terres cultivables. La valeur de certaines d'entre elles doit atteindre, dans un avenir qui n'est peut-être pas éloigné, 2 à 5.000 francs l'hectare selon les régions¹.

1. Cf. p. 30 l'application de l'impôt.

1. Ces indications sont d'ordre général. Voici quelques exemples de ventes pris au hasard de nos recherches et qui donneront une idée de ce qu'a pu être, pour certains, la plus-value marocaine :

1^o Dans la région de Fès, une propriété de 517 hectares valant en 1908 au maximum 100 francs l'hectare, soit 50.000 fr., a été vendue en juin 1921 moyennant 957.060 francs. Un lot de 290 hectares, acquis des Domaines pour le prix de 10.000 francs en 1920 est revendu en septembre 1929 652.350 francs, la valeur actuelle de ce lot a été estimée à 1.200.000.

Un autre lot acquis des Domaines en 1921 pour 24.200 francs est revendu en mai 1930 pour 1.052.800 francs.

b) On peut affirmer que, d'une manière générale, les emplacements situés au dehors des remparts des villes indigènes valaient à peine, avant l'occupation française, quelques sous, au maximum quelques francs au mètre carré.

Du fait de la construction des villes nouvelles leur valeur atteint et dépasse, en certains endroits, 1.500 francs au mètre carré¹.

Des terrains qui, en 1912 encore, se vendaient 100 à 300 francs l'hectare se paient aujourd'hui entre 20 et 50 francs le mètre carré.

Nous prendrons pour exemple la ville de Rabat dont

Un lot de 222 hectares acquis des Domaines en août 1925 pour 52.176 fr. est revendu en septembre 1929 pour 900.000 fr. puis 1.225.000 francs en fin 1931.

Les opérations présentant d'aussi fortes plus-values sont en très grand nombre. Il faut signaler, pour ne pas fausser la réalité, que les propriétés rurales acquises des Domaines sont, d'une façon générale, payées au-dessous de leur valeur réelle. En outre, le colon contracte l'obligation de mettre la terre en valeur.

2° Dans la région de Meknès, le premier lotissement domanial effectué en 1921 au profit des « colons officiels » a été attribué sur la base de 40 francs l'hectare. La valeur de ces terres, déjà de 100 francs au moment de l'acquisition n'a cessé d'augmenter jusqu'en 1929 où les prix de 2.500 à 3.000 francs l'hectare pour les terrains défrichés et de 1.500 francs pour les autres ont été couramment pratiqués.

Un lot de 265 hectares attribué pour le prix de 10.600 francs a été revendu en avril 1928 pour 536.728 francs. Un autre de 433 hectares acquis pour 17.320 fr. est revendu pour 1.225.000 francs en mars 1931; parmi les propriétés cédées par des particuliers on relève les transactions suivantes: Un lot de 30 hectares acquis en 1927 pour 17.500 francs est revendu deux ans après 75.000 francs. Un domaine acheté 60.000 francs en 1928 est revendu 400.000 francs en décembre 1929.

Nous pourrions multiplier les exemples si cela pouvait présenter quelque utilité.

1. Exemples : 1° A Casablanca, une parcelle située rue de Lyon acquise en 1911 pour 6 francs le mètre carré est revendue 30 fr. le mètre carré en 1917. Quartier d'El Hank, boulevard circulaire, du terrain acheté à raison de 0, 66r en 1911 est revendu par lots à raison de 14 francs en 1919. Route de Médiouna une parcelle acquise en novembre 1919 pour 8955 francs est revendue 43.000 en janvier 1920. Route de Camp-Boulhaut, deux lots acquis respectivement en janvier 1920 11.780 francs et 15.525 francs sont revendus au mois d'avril de la même année 35.900 et 61.000 francs. 2° A Fès, un terrain sis à Zouagha, acquis au début de 1929 sur la base de 1 franc le mètre carré est revendu par lots de 1.000 à 2.000 mètres carrés aux mois de mars et avril de la même année entre 3 et 5 francs le mètre carré. Le prix est monté à 10 francs au mois de juillet suivant. Des terrains adjudgés par la ville de Fès à raison de 2, 3 et 5 francs le mètre carré en 1926 et 1927 puis de 8 fr. 50 à 250 francs en 1928 valent actuellement (début de 1932) entre 400 et 500 francs au mètre carré.

Un lot de 47.579 mètres carrés acquis en décembre 1928 pour 35.000 francs (un peu moins d'un franc au mètre carré) est revendu en 1929 et 1930 à raison de 20 à 40 francs le mètre carré.

3° A Rabat, des parcelles situées avenue Dar El Maghzen (centre de la ville) acquises en 1925 pour 349.840 francs sont revendues en mai 1928 1.043.100 francs (prix estimé insuffisant). Un terrain de 3.945 mètres carrés sis rue Jane-Dieu-lafoy acquis en décembre 1911 pour 5.530 francs est revendu de 1925 à 1929 à raison de 60 à 80 fr. le mètre carré.

nous avons pu suivre le développement depuis 1912. Voici la progression des prix par quartiers ¹.

a) Le quartier valorisé le premier fut le quartier de l'Océan. Nous relevons un achat, en 1912, sur la base de 4 francs le mètre carré ; ce prix monte à 25 francs en 1913, puis de 1913 à 1920 varie de 25 à 35 francs et de 35 à 50 francs de 1920 à 1929. De 1929 à 1931 il passe de 50 à 200 francs selon les emplacements.

b) Quartier des Touargas. On retrouve un achat en 1911 sur la base de 0,66 le mètre carré ; en 1918, la valeur du terrain est déjà montée en moyenne à 13 francs, en 1920 elle est de 14 à 17 francs, elle passe de 17 à 35 francs en 1922-1925. De 45 à 50 francs en 1922-1928; de 50 à 250 fr. de 1929 à 1931.

c) A Kébibat, des terrains payés 4 centimes le mètre carré en 1912 sont revendus 7 francs en 1924, 20 francs en 1929, 25 à 35 francs de 1930 à 1932.

d) Au quartier de l'aviation, des achats ont eu lieu en 1918 à raison de 2 centimes le mètre carré. Les prix sont passés à 2 fr. 50 en 1923, 3 fr. 50 en 1926, 5 francs en 1928, 15 francs en 1929, 15 à 40 francs en 1929-1932.

e) A l'Aguedal (partie excentrique), de 0 fr. 80 le mètre carré en 1919, on passe à 4 francs en 1921, 6 francs en 1923, 20 francs en 1931.

A l'Aguedal proprement dit, la valeur de 1920 (2 fr. 80) passe entre 11 et 20 francs selon la situation des lots de 1920 à 1928 pour atteindre de 20 à 100 francs de 1929 à 1932.

f) Avenue Dar El Maghzen, au centre actuel de la ville, on relève un achat en 1910 à raison de 4 francs le mètre carré (prix jugé élevé). En 1918-19, les prix de 20 à 60 francs sont pratiqués. En 1923, on paie communément les terrains de ce quartier 130 à 300 francs, 500 francs en 1928, 500 à 1.200 francs actuellement ; on a même pu relever

1. Ces renseignements, qui ne font état que de prix moyens, peuvent être contrôlés dans les dépôts publics.

des transactions sur la base de 1.500 et de 1.700 francs le mètre carré.

On voit combien il serait puéril de croire que la taxe de plus-value ne trouverait plus, à l'heure actuelle, de raison d'être. Le rythme de la plus-value marocaine nous permet bien au contraire de penser que son rendement actuel ne serait pas inférieur à ce qu'il était aux plus belles années des plus-values casablancaises.

D'autre part, le Maroc se développe par zones. A côté de la croissance normale de villes appelées à un grand avenir il se produit de ci de là une crise qui pousse à son paroxysme la spéculation sur les terrains suburbains. C'est ainsi que le développement tout récent de la ville nouvelle de Fès rappelle par son intensité celui de Casablanca dix années plus tôt.

Des centres se créent enfin ou n'existaient avant que des villages, voire quelque douar. Le port de Kénitra est une création toute française au point que l'on voit, pour cette ville, à l'inverse de ce qui s'est produit pour les autres, un quartier indigène se greffer sur la ville française.

Kourigha, centre actif d'exploitation des gisements de phosphate marocain, a été tiré du néant.

Ifrane, hier encore inconnu, sera demain une station estivale très-fréquentée.

Enfin, avec les progrès de la pacification, on verra tel Ksar ou telle Kasbah fermée encore aujourd'hui à notre influence, devenir un marché ou un centre agricole important.

CHAPITRE III

LE POINT DE VUE ÉCONOMIQUE

C'est surtout en se réclamant du point de vue économique qu'ont surgi les critiques formulées contre l'impôt sur les plus-values. On lui a reproché, en introduisant un point d'incertitude, de gêner les transactions, de les paralyser même, à certains moments difficiles.

Ces critiques nous paraissent exagérées.

Dans la mesure, bien entendu, où le bénéfice taxé est réel, la taxe de plus-value apparaît de saine économie. On impose un actif et, qui mieux est, un actif argent, liquide. De même, et encore mieux que le droit de transmission par décès, elle saisit la matière imposable au moment le plus favorable. La taxe présente, à cet égard, les mêmes avantages que le prélèvement sur les gains de fortune. Donc, en théorie, le paiement de la taxe ne doit pas trop gêner le vendeur. L'impôt possède en outre beaucoup des qualités de l'impôt indirect : il suit la plus-value et doit disparaître avec elle ; jamais le propriétaire qui n'a rien gagné ne voit son capital amputé. D'autre part, le budget profite directement et plus que proportionnellement de la valorisation du pays, ce qui est intéressant dans un pays neuf où les prévisions sont toujours dépassées par les événements.

On reproche à l'impôt sur le capital de l'entamer et d'atteindre avec lui la force productrice du contribuable. L'impôt sur le revenu nuit à la formation du capital, lequel n'est, en définitive, que du revenu cristallisé. La taxe, au

contraire, ne réduit pas le revenu, ne détruit pas le capital qui produit. Elle diminue seulement le bénéfice réalisé en argent lors de la mobilisation du capital.

On a pourtant prétendu que la taxe agissait à l'égard des capitaux étrangers à l'instar d'un épouvantail qui empêcherait leur afflux au Maroc. Nous croyons qu'il n'en est rien. Partout, en effet, dans les pays civilisés, le capital est imposé directement ou indirectement. Partout aussi où il est engagé, il court des risques, des aléas. Aussi y a-t-il lieu de croire que le capitaliste qui a l'intention de placer son argent au Maroc n'en sera pas détourné par la perspective de payer une taxe qui frappe, par exemple, à un taux de 3 % une augmentation de capital de 60 %.

Nous irons même plus loin. En taxant les plus-values, le Protectorat a révélé que le Maroc est un pays à profits. A-t-on jamais vu un législateur instituer un impôt qui manquerait de base ? En cela la taxe de plus-value compense le mal qu'elle pouvait faire par ailleurs.

Et puis il ne faut pas oublier, chaque fois que l'on invoque la lourdeur éventuelle de l'impôt, que le droit de mutation était, au Maroc, aux taux de 4 puis de 5 %, cependant qu'en France les tarifs de 10 puis 15 % étaient en vigueur. Le propriétaire désireux d'immobiliser son capital au Maroc commençait donc par réaliser une économie sérieuse sur le droit de mutation.

On a encore souvent reproché à la taxe de plus-value de tuer la poule aux œufs d'or. En raréfiant les transactions elle ferait perdre au Trésor en droits de mutation ce qu'elle lui rapporte. Tant mieux, dit-on, si les propriétaires voient leurs immeubles valorisés, ils ne sont pas seuls à en profiter puisque le rendement du droit de 5 % se trouvera accru d'autant ; il vaut donc mieux supprimer la taxe et encourager les transactions.

Ce raisonnement est inexact. L'application de la taxe permet bien au contraire au propriétaire qui raisonne de voir qu'il est de son intérêt de vendre et de vendre le plus

tôt possible. En effet, les tarifs de la taxe sont progressifs. Ils frappent d'autant plus fort que le gain est élevé. Donc, si la perspective d'acquitter une taxe peut agir sur le propriétaire, elle ne pourra que l'inciter à vendre rapidement pour acquitter une taxe d'autant plus réduite. Supposons un immeuble qui profite en quatre ans d'une plus-value de 440 %. Si son propriétaire le vend au bout de ce temps, il acquittera une taxe au taux de 18 %. Or, si ce même immeuble avait été revendu tous les ans, le bénéfice réalisé, qui ressort d'abord inférieur au quart de 440 % à raison des frais d'acte qui s'ajoutent au prix d'acquisition, ne sera taxé qu'à 5 %. Même en ajoutant à l'impôt la majoration de moitié afférente aux bénéfices réalisés dans l'année, le taux de la taxe ressort à 7,50 % à peine égal au tiers (si l'on tient compte de la diminution du bénéfice imposable due à l'adjonction des frais d'acte au prix d'achat) du tarif qui aurait frappé la vente unique. La taxe nous paraît dès lors favoriser au contraire les reventes puisque, par son existence, elle permet au Trésor de ne prélever qu'un droit de mutation réduit. Cette situation corrige même, dans un pays où la spéculation fait florès, l'absence de dispositions de faveur à l'égard des achats pour revendre.

Il est évident, et ici nous nous répétons, que cette discussion ne vaut qu'autant que la taxe frappe un bénéfice. La dévalorisation du franc a été un facteur susceptible de réduire la valeur des considérations qui précèdent. Mais aussi bien la dévalorisation du franc n'a-t-elle été qu'un accident économique.

Analysons maintenant les conséquences de l'application de l'impôt au cours d'un autre accident, plus fréquent celui-là, à savoir, au cours d'une crise économique.

Le Maroc a dû supporter, depuis l'occupation, deux crises sérieuses. L'une après 1921, l'autre à partir de 1930. Comment la valeur de la propriété immobilière a-t-elle varié pendant ces deux périodes ?

Nous venons de toucher, sans nous y arrêter, au problème délicat de l'incidence de l'impôt, problème qui revêt ici une importance particulière. Nous avons déjà indiqué, en effet, que l'intention du législateur marocain a été de récupérer une partie de la plus-value engendrée par l'activité gouvernementale au profit des patrimoines des particuliers et de réduire le tarif du droit de mutation dans la mesure du possible. S'il n'y a là aucun effort de portée sociale, tout au moins y trouve-t-on le désir de répartir avec équité la charge qui pèse sur la propriété immobilière à l'occasion des transmissions dont elle fait l'objet. Dès lors, la seule question dont la solution puisse importer ici est celle de savoir si le fonctionnement de la taxe a répondu à la pensée du législateur. La gêne qu'elle a apportée dans les transactions était, si l'on peut dire, le fait d'un vice congénital mais nullement incurable : tous les impôts nouveaux surprennent le contribuable. Mais la jeunesse est un inconvénient qui s'atténue tous les jours. Au surplus, un impôt n'est pas anti-économique dans la mesure où il gêne le contribuable mais plutôt dans celle où il pèse à faux sur les transactions et nuit à la prospérité du pays. Nous chercherons donc qui, en fait, supportait la charge de l'impôt.

Un cas a été déjà examiné. C'est celui de la vente de terres de culture détenues antérieurement à 1908. Nous avons montré comment, dans cette hypothèse, la taxe n'est pas liquidée mais arbitrée. Du moment, dès lors, où elle aboutit au prélèvement d'un pourcentage donné, toujours le même pour les actes d'une même région, elle se confond, dans l'esprit des parties, au droit de mutation lui-même et sera payée dans la grosse majorité des cas, par le même redevable : l'acquéreur. Ce sera donc le colon qui veut acquérir une terre pour fonder un domaine et l'exploiter, qui devra payer au lieu et place de l'indigène vendeur le montant de la taxe qui s'ajoutera purement et simplement au montant du droit de mutation et aux frais de l'acte.

Lorsque la date de la précédente acquisition est connue et que la taxe est liquidée en conséquence, que se passe-t-il ? Le vendeur pourra, d'abord, mettre le montant de la taxe à la charge de l'acquéreur. Bien qu'une telle stipulation soit nulle en droit, rien n'empêche, en fait, les parties contractantes d'exécuter ponctuellement leurs obligations respectives. Dans ce cas encore, le but visé n'est pas atteint. De surcroît, le prix de la vente se trouvant en fait majoré du montant de l'impôt, le quantum de l'impôt à payer aux titres du droit de mutation et de la taxe s'en trouve alourdi.

Quid de la troisième hypothèse ? celle, reconnaissons-le, qui doit devenir la plus fréquente, où les parties prennent à leur charge les contributions qui leur sont respectivement imposées par la loi. C'est alors que la loi de l'incidence peut jouer. Chaque fois, en effet, qu'un contribuable se trouve mieux placé que son cocontractant, il fait retomber le poids de l'impôt sur ce dernier, économiquement le plus faible. Or, par hypothèse, le vendeur est dans une situation plus forte que l'acquéreur. Il fera donc payer à ce dernier le montant de la taxe sous la forme d'une majoration de prix. Ceci est essentiel à remarquer. En thèse générale l'incidence d'un impôt ne peut pas se déterminer d'une façon précise. Les circonstances économiques peuvent changer qui obligeront le salarié à supporter l'impôt que payait pour lui jusque-là l'employeur. Mais dans notre domaine, pas de revirement possible. Il n'y aura, en effet, de plus-value, partant de taxes à recouvrer, qu'autant que le prix des immeubles montera. Mais si le prix des immeubles monte, n'est-ce pas à dire clairement que la demande est supérieure à l'offre et que, nécessairement, l'acquéreur devra s'incliner devant les exigences de son vendeur ?

Je sais bien qu'il peut se trouver un vendeur consciencieux qui entendra fixer le prix de son immeuble sans tenir compte de la taxe qu'il doit payer. Mais ce cas sera.

est-il besoin de le dire, très rare dans un pays où le sentiment civique n'est pas encore développé et où le désir commun est de s'enrichir le plus tôt possible. D'ailleurs, il n'est pas dit, même dans cette hypothèse où nous pensons que le vendeur supportera la charge de l'impôt, qu'il en sera ainsi vraiment. Car le vendeur sera influencé malgré lui par les cours habituellement pratiqués, lesquels sont fixés de telle manière que l'acquéreur supporte le poids de la taxe.

La taxe sera payée par le vendeur en période de stabilité ou de baisse des prix. Mais alors le propriétaire ne vend bien souvent qu'à regret, et dans ce cas, il mérite d'être protégé. Aussi bien, que le vendeur veuille bénévolement supporter l'impôt ou qu'il soit contraint par les circonstances économiques, ce sont là des cas ou des périodes extraordinaires; le jour, en effet, où le prix des immeubles se stabilise d'une façon définitive, la taxe n'a plus sa raison d'être.

APPENDICE

Pour-il conclure de ce qui précède que l'Etat doit recourir à récupérer une partie des plus-values dont il est l'auteur ?

A cet égard la législation en vigueur en matière de travaux publics ou d'infrastructures à examiner.

Le principe de la récupération directe ou indirecte des plus-values a été formulé par la loi d'août 1914 dans le cadre organique sur l'expropriation pour cause d'utilité publique.

« Le texte de ce décret a été établi dans l'esprit le plus moderne, avec le souci de porter aux plus braves artisans à donner leur application de la loi française, de permettre aux pouvoirs publics le plus large usage de l'expropriation, d'encourager, dans la mesure du possible, les tentatives de spéculation et, enfin, de retirer aux maîtres de la construction, au sein le principe même qui a été adopté en matière d'encadrement, la plus-value dont profitent certaines propriétés privilégiées et qui est pourtant un revenu même » (Statut de l'expropriation des maîtres du décret du 31 août 1914¹.)

On remarque, en effet, dans le cas d'exécution de travaux publics, que seuls les propriétaires des immeubles expropriés ne sont pas appelés à bénéficier de la plus-value apportée par ces travaux.

Pour ne récupérer une partie de cette plus-value il existe trois procédés :

1. Statut de l'expropriation, notes et lois de l'Etat, tome III, p. 102.

1° Paiement d'une indemnité par le bénéficiaire de la plus-value ;

2° Compensation de la plus-value avec la moins-value ou l'indemnité d'expropriation ;

3° L'expropriation par zones.

1° L'article 36 du dahir du 31 août 1914 prévoit que les propriétaires dont les immeubles ont acquis une notable augmentation de valeur à la suite de l'exécution de travaux publics de toute sorte peuvent être contraints de payer une indemnité égale, au maximum, à la moitié des avantages acquis par ces propriétés.

L'application de ce texte est délicate. Encore que la procédure instituée à cet effet soit simplifiée, il n'en reste pas moins difficile à une Administration, à qui toute idée de fiscalité doit rester étrangère, de rechercher d'une façon courante s'il y a eu notable augmentation de valeur des propriétés riveraines du travail et si une indemnité doit dès lors être réclamée. Le texte ne prévoit, au surplus, qu'une simple faculté dont l'usage est laissé à la discrétion de l'Administration : il n'édicte pas une obligation impérative. A cet égard la loi marocaine n'est donc guère plus heureuse que sa correspondante métropolitaine (art. 30 de la loi du 16 septembre 1907) et ne mérite pas, à notre avis, les louanges sans réserves qui lui sont décernées par M. Le Sourd¹. Les cas où l'article 36 du dahir ont été appliqués sont extrêmement rares².

Il n'est pas sans intérêt, par contre, de signaler les conséquences heureuses de cette disposition de loi. Elle facilite en effet d'une façon appréciable les transactions préalables à toute procédure d'expropriation. La seule perspective de se voir appliquer les dispositions de l'article 36 suffit, en effet, pour amener à résipiscence le propriétaire réfractaire dès l'abord à toute disposition transactionnelle. C'est

1. *La législation des possessions indigènes relative aux travaux publics* (Paris, Sirey, 1910).

2. Selon les renseignements qui nous sont parvenus, l'article 36 n'aurait été mis en application qu'à deux reprises différentes.

ainsi, nous a-t-on affirmé, que l'assise du réseau routier du Maroc, à l'extérieur des villes, n'a pas coûté au Protectorat plus de 500.000 francs, les propriétaires faisant abandon gratuit, dans la plupart des cas, au Service des travaux publics, des surfaces nécessaires aux emprises de la voirie. Il y a là, en résumé, une arme qui facilite beaucoup l'aboutissement de la procédure d'expropriation et qui vaut au Trésor des économies réelles.

2° L'article 13 du même dahir prévoit que l'indemnité d'expropriation est fixée en tenant compte :

a) De la valeur de l'immeuble avant la date de l'expropriation, étant entendu que ladite valeur ne peut dépasser celle qu'avait l'immeuble au jour de la déclaration d'utilité publique ;

b) De la plus-value (ou de la moins-value) qui résulte, pour la partie de l'immeuble non expropriée, de l'exécution de l'ouvrage. Chacun de ces deux éléments donne lieu à la fixation d'un chiffre et on procède, selon les cas, soit à une soustraction soit à une addition. Si la plus-value égale le dommage, l'indemnité est égale à zéro, l'attribution d'une somme quelconque serait-elle réduite à un franc, n'étant pas exigée par les tribunaux.

Ces dispositions relatives à la compensation, qui correspondent à celles des articles 54 de la loi du 16 septembre 1807 et 51 de la loi du 3 mai 1841, n'appellent de notre part aucune observation puisqu'elles ne peuvent aboutir, dans l'application, qu'à une économie et non au versement d'une indemnité de la part du propriétaire.

3° Mais combien plus souple dans son exécution et fertile dans ses résultats s'avère la disposition de l'article 5 du dahir relative à l'expropriation par zones.

Aux termes de ce texte, la personne morale expropriante est autorisée à frapper d'expropriation non seulement la portion des immeubles effectivement englobée dans l'ouvrage envisagé, mais encore tous les immeubles auxquels l'accomplissement des travaux « doit procurer une notable augmentation de valeur ».

Chaque fois que des ouvrages importants sont entrepris dans une ville, l'arrêté peut frapper d'expropriation tout un quartier; l'Etat procède aux acquisitions ainsi déterminées, puis une fois le travail public effectué, revend les immeubles expropriés non englobés dans le travail public.

Actuellement, une vaste opération est entreprise en vue d'un nouvel aménagement de la place de France à Casablanca. Le système de l'expropriation par zones a été adopté et le Domaine espère bien couvrir les quelques millions de travaux à effectuer au moyen de la plus-value à récupérer sur les terrains qui seront revendus.

Cette plus-value s'analyse dans la différence entre le prix d'acquisition payé par l'Etat (indemnité d'expropriation) et le prix de revente par adjudication.

La faculté d'exproprier par zones, en dehors des commodités qu'elle procure à l'autorité expropriante et de la liberté qui en résulte pour celle-ci en vue d'un meilleur aménagement des centres urbains, permet aussi de récupérer par une voie détournée toute la plus-value qui profite aux propriétés voisines de l'ouvrage effectué ou de la zone aménagée.

Le principe de l'expropriation par zones n'a été admis en France qu'en 1919 par la loi du 6 novembre 1918 (art 2 *bis*) et encore dans des conditions qui le rendent difficilement applicable¹.

A cet endroit, la procédure marocaine apparaît en tous points préférable puisque l'Administration n'a pas à faire la preuve de la notable augmentation de valeur visée par le texte. Il lui appartient seulement d'apprécier, sous sa seule responsabilité, la mesure dans laquelle elle a intérêt à exproprier. Il suffit, par conséquent, qu'une plus-value intéressante à récupérer soit escomptée pour que l'emploi de la procédure d'expropriation par zones soit décidé.

¹ Cf. Le Sourd, *op. cit.*

*
**

Les enseignements complémentaires susceptibles d'être tirés de ces quelques indications confirment notre opinion selon laquelle il est difficile de récupérer sous la forme d'un prélèvement, soit au moyen de l'impôt, soit au moyen de l'indemnité, tout ou partie des plus-values procurées aux patrimoines des particuliers par l'activité sociale.

Le procédé qui s'impose consiste, dès lors, pour l'Etat, à participer directement par sa propre activité à l'essor économique du pays.

C'est ainsi que la richesse minière du Maroc a conduit le Protectorat à édicter une réglementation toute spéciale ¹.

Par le dahir du 27 février 1920, l'Etat chérifien s'est tout d'abord réservé le monopole de l'exploitation des phosphates, par l'intermédiaire de l'Office chérifien des phosphates, établissement autonome à organisation industrielle.

Les ressources retirées de cette exploitation se sont élevées à : 1.559.692 francs en 1923 ; à 21.692.701 francs en 1926 ; à 78.542.872 francs en 1928 ; pour atteindre 150.321.524 francs en 1930 ².

L'Etat s'est encore réservé le droit de rechercher et d'exploiter les mines de substances déterminées et la possibilité de participer ainsi directement aux gains inhérents à toute exploitation féconde. Il reprend gratuitement, à l'expiration de la concession, la mine et ses accessoires.

1. Cf. la thèse de M. Mauchaussé, *L'évolution du régime minier au Maroc français*, tome II de la Collection du Centre d'Etudes juridiques, Paris, Sirey, 1931.

2. « Le budget du Protectorat pour l'exercice 1931-1932 n'a pu être équilibré que grâce à un très large appel aux fonds de réserve que l'Office a pu constituer au cours des années précédentes », Mauchaussé, *op. cit.*, p. 194 et 302.

CONCLUSION

Quels motifs nous ont incité à consacrer cette étude à un impôt défunt et qui n'est pas près de revivre au Maroc ? Les voici : l'expérience marocaine nous a paru en premier lieu intéressante en plusieurs endroits et susceptible d'éclairer d'un point de vue nouveau le problème de l'imposition des plus-values. D'autre part une expérience qui s'est prolongée durant onze années dans un pays comme le Maroc et qui, en somme, n'a trouvé sa fin que dans un accident, la chute du franc, méritait bien, pensons-nous, une étude, serait-elle destinée à prononcer une oraison funèbre.

Au surplus la question de l'imposition des plus-values est toujours d'actualité puisque la réorganisation en Angleterre des taxes supprimées est au premier plan du programme des travaillistes ¹.

Au point de vue théorique, enfin, la question reste entière. Il nous faut donc dégager les conclusions que nous permettent le cadre de ce travail. Elles diffèrent selon le point de vue envisagé.

Nous avons vu comment, issue d'une étude réaliste du milieu économique dans lequel elle devait être appliquée et non de conceptions théoriques, la taxe de plus-value marocaine est difficilement critiquable au point de vue de l'équité.

En présence d'enrichissements aussi rapides qu'immérités, il apparaît naturel de faire participer ceux-là mêmes qui profitent le plus de l'équipement et de l'organisation du pays aux charges correspondantes.

1. André Andreades, *Philippe Snowden, L'homme et sa politique financière*, p. 48. Paris, 1930.

Que l'Etat rappelle la relation entre son action tutélaire et la plus-value immobilière au moyen d'une taxe, il n'y a rien là qui ne puisse satisfaire le financier le plus scrupuleusement épris de justice.

La plus forte objection généralement opposée à l'imposition des plus-values consiste à faire remarquer que, du moment où l'Etat supprime, au bénéfice de la collectivité, toute *chance* de gain, il doit supprimer les *chances* de perte. La vie sociale n'est qu'une grande entreprise où chacun doit recueillir le prix de ses efforts ou subir les échecs. Si l'Etat annihile les gains, qu'il supporte les pertes. Ce raisonnement est exact si l'on envisage une économie avancée où l'action gouvernementale n'imprime aucun caractère particulier à l'activité générale.

Mais lorsque par son activité l'Etat supprime au contraire les chances de perte et procure à chaque propriétaire foncier la certitude d'un gain, lorsque, en un mot, l'Etat engendre la plus-value, il a le droit de l'imposer.

En outre, dans un pays ancien, toute imposition des plus-values, pour être productive, doit être générale et approcher la confiscation. On conçoit, dès lors, que le législateur français soit resté, jusqu'à présent, sur une prudente réserve.

Lorsque, au contraire, il ne s'agit que d'une taxe modérée qui n'atteint que les gains importants, la question ne peut qu'être envisagée sous un tout autre jour.

Mais si, dans son principe, la taxe marocaine est juste, c'est à la condition que, dans son application, elle soit recouvrée contre le véritable bénéficiaire de la plus-value.

Au surplus le point de vue juridique ne doit pas être le seul à envisager en matière d'imposition.

Du point de vue économique, nos conclusions seront moins catégoriques en ce sens que, après avoir mis en balance ses avantages et ses inconvénients, nous estimons la taxe ni meilleure ni plus mauvaise que tous les impôts qui grèvent la propriété immobilière.

En faveur de la taxe de plus-value on peut faire valoir qu'elle assure une meilleure répartition de la charge fiscale puisqu'elle frappe plus lourdement les ventes réalisées avec des bénéfices que les autres et qu'elle permet de ne réclamer qu'un droit de mutation modéré.

C'est tout au moins ce qui devrait avoir lieu si les lois de l'incidence de l'impôt ne venaient déjouer sur ce point les intentions expresses du législateur.

Ce fait mérite d'être mis en évidence. Il est en effet incontestable que c'est le désir d'imposer le propriétaire foncier bénéficiaire de la plus-value, et rien que lui, qui a incontestablement conduit le législateur marocain à instituer la taxe objet de notre étude.

D'autre part, si les lois de l'incidence réduisent à néant la cause de l'institution, il faut encore avancer que la matière de la taxe de plus-value offre un des rares exemples où l'on peut déterminer quelle catégorie de contribuable supportera, en général, la charge de l'impôt.

Comme nous l'avons montré, soit par la volonté des parties librement obéie, soit par le jeu normal des lois de l'offre et de la demande, ce n'est pas celui qui vend, mais celui qui achète, qui a en fait payé la taxe de plus-value.

Dès lors pourquoi se donner la peine de liquider et de poursuivre à l'encontre du propriétaire une taxe qui doit être mise, en définitive, à la charge de l'acquéreur, qu'il a peut-être déjà payée, sous la forme d'un supplément de prix ? N'est-il pas préférable et de saine finance de prélever un droit de mutation majoré sur toutes les ventes sans tenir compte du bénéfice réalisé ?

A cette question, le côté purement financier du problème nous permettra de répondre, et de clore par là notre conclusion.

Si, en effet, la taxe de plus-value présente tous les avantages de l'impôt indirect sans en présenter les inconvénients puisqu'elle n'atteint pas le pauvre comme le riche, par contre son recouvrement est délicat et difficile, elle

gène le contribuable qui ne peut pas en déterminer exactement le quantum, elle l'oblige trop souvent à engager des frais pour apporter les justifications requises par la loi ; enfin et surtout son rendement est forcément réduit.

Nous avons fait ressortir combien ont été exceptionnelles les plus-values marocaines. Malgré cela la taxe n'a rapporté que peu de chose au Trésor. A l'exception de quelques rares années, son rendement n'a pas dépassé le tiers du produit du droit de mutation. Si l'on considère les chiffres actuels, et en tenant compte de la majoration du tarif de ce dernier, on peut évaluer à un maximum de huit à dix millions ce que serait actuellement le produit de la taxe. Or, si la terre marocaine continue à se valoriser, il est évident que l'ère des plus-values opulentes et rapides est appelée à disparaître. On peut donc en déduire que, malgré l'augmentation du nombre et de l'importance des transactions et l'extension territoriale de l'impôt, le rendement de la taxe doit, à partir d'une époque donnée, aller en diminuant. Et le moment doit arriver où la somme des inconvénients est plus forte que celle des avantages ; dès lors, la suppression de l'impôts est inévitable. Si cette suppression a été prématurée en 1926, on peut affirmer maintenant que le moment ne serait pas éloigné où le souci d'une bonne politique financière aurait conduit le législateur marocain à supprimer une taxe nullement indispensable au Trésor et qui soulève dans l'opinion publique une opposition aussi marquée.

Vu,
Pour le Doyen,
L'Assesseur,
FERRADOU

Vu, bon à imprimer,

Le Président de thèse,
GARRIGOU-LAGRANGE

Vu et permis d'imprimer.
Bordeaux, le 27 mai 1932
Le Recteur de l'Académie,
F. DUMAS.

ANNEXE

**Dahir du 5 juillet 1920 relatif à la taxe
de plus-value immobilière**

LOUANGE A DIEU SEUL !

(Grand Sceau de Moulay Youssef).

A Nos Serviteurs intègres, les Gouverneurs et Caïds de
Notre Empire Fortuné, ainsi qu'à Nos Sujets.

Que l'on sache par les présentes — puisse Dieu Très
Haut en illustrer la teneur ! —

Que Notre Majesté Chérifienne,

A DÉCRÉTÉ CE QUI SUIT :

ARTICLE PREMIER. — La taxe de plus-value immobilière
créée par le dahir du 11 mars 1915 (24 rebia II 1333)
est perçue, à compter du 15 juillet 1920, sur les bénéfices
nets réalisés par les vendeurs ou les covendeurs lors de
chaque convention stipulant mutation d'immeuble ou de
droit immobilier à titre onéreux, dans les conditions fixées
par le présent dahir.

En sont exempts l'Etat français, l'Etat chérifien, les villes
de la zone française du Protectorat, l'Administration des
Habous et les établissements publics.

ART. 2. — En cas d'échange, la taxe est due sur la plus-
value nette de chacun des lots respectivement échangés.

Les apports en mariage, les partages, les partages-licitation
et généralement tous actes déclaratifs, les mutations à
titre gratuit, soit par décès, soit entre vifs, à moins qu'el-
les ne déguisent des mutations à titre onéreux, ne donnent
pas ouverture à la perception de la dite taxe et ne peuvent
servir à sa liquidation lors des transmissions ultérieures.

Les échanges sans soulte passés avec l'Etat chérifien, les
villes de la zone française du Protectorat et l'Etat français
sont aussi exempts de l'impôt, mais les contrats qui les cons-

talent doivent porter déclaration contenant les éléments nécessaires au calcul de la plus-value imposable et être accompagnés des justifications convenables.

La plus-value ainsi fixée s'ajoutera à celle dont pourront bénéficier dans l'avenir les immeubles reçus en échange et l'impôt sera perçu, lors de la vente de ces immeubles, sur l'ensemble des bénéfices nets réalisés par le propriétaire par suite de l'accroissement de valeur des immeubles donnés et reçus en échange.

ART. 3. — La différence entre le prix de revient et le prix de vente de l'immeuble, tels qu'ils sont déterminés aux articles 4 à 9, constitue la plus-value imposable, ou plus-value nette.

ART. 4. — Le prix de revient est déterminé par le montant :

1° Du prix d'achat et de l'estimation des charges stipulées dans le contrat d'acquisition ;

2° Des frais d'acquisition arbitrés d'office à 25 % du total qui précède, si l'achat a été conclu avant le 16 mars 1915, et à 15 % pour les achats postérieurs ;

3° Des intérêts simples à 9 % calculés sur le prix et les charges stipulées dans le contrat depuis le jour de l'achat jusqu'au jour inclus de la vente, lorsqu'il s'agit d'immeuble resté improductif, ayant gardé du jour de l'achat au jour de la vente le caractère de terrain à bâtir. Ces intérêts sont réduits à 6 % pour la période antérieure au 1^{er} janvier 1917. En aucun cas, le total des intérêts ne peut excéder les 7/10 du capital, la période du 1^{er} janvier 1915 au 31 décembre 1919 n'étant pas comptée dans ce maximum des 7/10 ;

4° Du coût dûment justifié des impenses d'amélioration permanente faites dans les limites de l'immeuble vendu, postérieurement au 4 février 1908, lorsque ces impenses ont été payées des deniers du vendeur ou des deniers de ceux dont il est l'héritier ou le donataire.

Sont comptés comme impenses d'amélioration permanente : les frais de construction et reconstruction non couverts par des indemnités d'assurances, de recherches ou sondages de mines, d'adduction d'eau, de drainage, de viabilité, de boisement, de plantation et de défrichement.

Si la possession de la personne imposable est antérieure au 4 février 1908 (1^{er} moharrem 1326), il doit être substitué au prix de revient une élévation de la valeur de la propriété à ce jour du 4 février 1908, sans qu'il puisse s'y ajouter au-

cune autre somme que le montant des intérêts postérieurs dans le cas du paragraphe 3.

Si l'immeuble est entré dans le patrimoine de la personne imposable, par voie d'échange après le 4 février 1908, le prix de revient est obligatoirement égal à l'évaluation en capital contenue dans l'acte d'échange augmenté, s'il y a lieu, à l'exclusion de tous frais et dans la limite ci-dessus fixée, des intérêts simples à 6 % ou 9 %, liquidés à partir du jour de l'échange. En cas de possession, par suite d'une ou plusieurs mutations à titre gratuit ou de partages-licitations, le prix de revient est déterminé, selon les distinctions qui précèdent, d'après les bases du dernier contrat de mutation à titre onéreux ou de l'évaluation au 4 février 1908.

ART. 5. — Il est tenu compte des abandons gratuits de terrains à la voirie ou à toute œuvre d'utilité publique, dans la mesure où ils sont réellement effectués ou arrêtés par le Service du Plan en appliquant la totalité du prix de revient ou de l'estimation à la surface restante ou devant rester en la possession de la personne imposable.

ART. 6. — En cas d'aliénation partielle d'un immeuble, le prix de revient est fixé conformément aux dispositions de l'article 4, dans la proportion de la valeur de la parcelle aliénée par rapport à la valeur de l'ensemble restant de l'immeuble, après les abandons gratuits à la voirie ou à toute œuvre d'utilité publique, étant entendu que les dépenses d'amélioration permanente ne sont comptées que dans les limites où elles ont été faites sur la parcelle aliénée.

ART. 7. — Le prix de revente est déterminé par le prix d'aliénation, augmenté des charges stipulées au profit du vendeur, après déduction :

1° Des frais de courtage, commission ou autres assumés par le vendeur pourvu qu'il en soit justifié avant l'enregistrement, sans qu'ils puissent excéder 5% du prix ;

2° Des indemnités payées par le vendeur par application de l'article 36 du dahir du 31 août 1914 (9 chaoual 1932).

Il n'est tenu compte, en aucun cas, des frais normaux d'exploitation ni des dépenses courantes d'entretien.

ART. 8. — Dans le cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, la plus-value imposable est égale à la différence entre le prix de revient fixé par les articles 4, 5, et 6 et le montant de l'indemnité.

ART. 9. — Tout propriétaire poursuivant l'aliénation par lots d'un terrain à bâtir est imposé sur sa demande en déter-

minant la plus-value nette par la différence entre les différents prix de revient calculés en conformité de l'article 6 et le prix global des reventes successivement effectuées depuis le 1^{er} juillet 1920.

L'impôt est provisoirement liquidé, au fur et à mesure des mutations à titre onéreux, sans que, dans aucun cas, l'excédent régulièrement perçu puisse être restitué avant l'aliénation complète de l'immeuble.

Cette disposition n'est applicable qu'aux conditions suivantes, qui sont toutes de rigueur :

1° Que le terrain constitue un seul tenant, lors de l'achat ou lors de la déclaration prévue ci-après au n° 3 ;

2° Que sa contenance, telle qu'elle est déterminée pour la fixation du prix de revient ou de l'estimation, ait dépassé 8.000 mètres carrés ;

3° Que le vendeur, avant toute opération de lotissement-vente (et pour les lotissements-ventes déjà en cours avant l'expiration d'un délai de deux mois compté de la date des présentes) désigne au bureau compétent, par une déclaration écrite, le terrain à vendre, sa contenance globale, après les cessions gratuites à la voirie, et son prix au jour de cette déclaration ;

4° Qu'il soit déposé avec la déclaration un plan de lotissement faisant ressortir avec un numéro de désignation pour chacune d'elles les parcelles en la possession du propriétaire.

Cette disposition cesse de recevoir son exécution si les contrats de vente omettent d'indiquer les numéros des parcelles telles qu'elles figurent sur le plan déposé, si les mutations ne sont pas enregistrées au bureau de la situation de l'immeuble dans le délai prescrit, ou si elles donnent lieu à paiement d'amende pour fausse déclaration, fausse évaluation ou insuffisance de prix.

ART. 10. — La taxe de plus-value est perçue d'après les tarifs ci-après :

2 %	de la plus-value quand celle-ci s'élève de	20	à moins	de	50 %
3 %	»	de 50	»	de	60 %
4 %	»	de 60	»	de	80 %
5 %	»	de 80	»	de	100 %
6 %	»	de 100 %	»	de	120 %
7 %	»	de 120	»	de	140 %
8 %	»	de 140	»	de	160 %
9 %	»	de 160	»	de	180 %

10 %	»	de 180	»	de 200 %
11 %	»	de 200	»	de 230 %
12 %	»	de 230	»	de 260 %
13 %	»	de 260	»	de 290 %
14 %	»	de 290	»	de 320 %
15 %	»	de 320	»	de 350 %
16 %	»	de 350	»	de 380 %
17 %	»	de 380	»	de 410 %
18 %	»	de 410	»	de 450 %
19 %	»	de 450	»	de 500 %
20 % de la plus-value quand celle-ci s'élève au delà de 500 %				

La perception de la taxe suit les plus-values de 20 en 20 francs inclusivement et sans fraction.

ART. 11. — Les tarifs qui précèdent sont majorés de 50 % pour tout bénéfice imposable acquis moins d'un an après la date de l'achat ; de 25 % pour tout bénéfice imposable acquis moins de deux ans après la date de l'achat ; de 12,50 % pour tout bénéfice imposable acquis moins de trois ans après la date de l'achat.

Cette majoration n'est pas applicable dans les cas de l'article 9 si les reventes au cours des deux premières années qui suivent la date de l'achat, n'excèdent pas les deux tiers de la contenance du terrain à bâtir, telle que cette contenance est fixée à l'article 5. Les sommes ainsi régulièrement perçues ne sont pas sujettes à restitution et ne peuvent être retenues pour le calcul des perceptions ultérieures.

ART. 12. — La taxe incombe au bénéficiaire de la plus-value, nonobstant toute convention contraire qui permettra à l'acquéreur l'action en rescision de l'indue obligation. Les covendeurs et les coéchangistes sont solidaires pour le paiement de la taxe vis-à-vis du Trésor. En cas de vente, la taxe est due solidairement par le vendeur et l'acquéreur, sauf répétition ou rétention sur le prix si elle a été acquittée par ce dernier. Les Etats français et chérifiens, les villes de la zone française du Maroc, l'Administration des Habous et les établissements publics ne sont pas redevables de l'impôt au titre de la solidarité.

ART. 13. — La taxe doit être acquittée dans le même délai et au même bureau que le droit d'enregistrement. Toutefois, si le prix est stipulé payable à termes, la taxe est payable lors de l'échéance de chaque terme et au même bureau, sans que le paiement puisse être différé au delà de trois années comp-

tées du jour de la vente. Cette disposition n'est pas applicable dans les cas où il est fait application de l'article 9, la taxe est alors payable intégralement dans les mêmes délais que le droit d'enregistrement et au bureau de la situation de l'immeuble.

Pour les échanges, une prorogation de délai d'un an peut être consentie par le chef du Service de l'Enregistrement pourvu que la demande en soit faite dans le délai prévu pour le paiement de l'impôt.

ART. 14. — Pour la liquidation de la taxe, les redevables sont tenus de déposer au bureau de l'enregistrement compétent une déclaration sur papier non timbré contenant les éléments nécessaires au calcul de la plus-value, conformément aux dispositions des articles 3 à 9 et appuyée, s'il y a lieu, des justifications utiles. Cette déclaration sera affirmée sincère et véritable sous les peines de droit et signée par le redevable ou par son fondé de pouvoirs muni d'une procuration sur papier timbré non enregistré.

ART. 15. — Lorsque l'évaluation au 4 février 1908, prescrite à l'article 4, aura paru excessive ou inexacte au Receveur, ce préposé aura le droit, pour la liquidation et la perception de l'impôt, d'y substituer sa propre évaluation, sauf à l'ayant droit à se pourvoir ensuite en restitution dans le délai de deux ans, comptés du jour de l'enregistrement.

De même toute déduction au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes, sera écartée pour la perception des taxes spéciales, sauf à la partie à se pourvoir en restitution dans les deux ans qui suivent la date de l'enregistrement.

Les déclarations et évaluations y contenues seront contrôlées par le Service de l'Enregistrement, qui pourra user à cet effet de tous les droits de communication et moyens d'investigation dont il dispose pour la perception des droits de timbre et d'enregistrement.

Les expertises seront suivies, le cas échéant, dans les formes prescrites par les articles 14, 15, 16 et 17 du dahir du 11 mars 1915 (24 rebia II 1333) et 5 du dahir du 14 mai 1916 (11 rejeb I 1334).

ART. 16. — A défaut de paiement de la taxe dans le délai prescrit, il sera perçu 1/10 par mois ou fraction de mois de retard en sus de la taxe exigible. L'amende ne pourra excéder le montant de l'impôt.

ART. 17. — Les insuffisances de prix ou les fausses évalua-

tions donneront lieu à une amende égale au montant des taxes afférentes à la plus-value non déclarée. Mais cette pénalité ne s'appliquera que si l'insuffisance ou la fausse évaluation excède $\frac{1}{8}$ de la plus-value imposée. Si, dans ce dernier cas, l'expertise a été suivie devant les tribunaux, le redevable paiera, en outre, les frais de l'expertise.

ART. 18. — Les dissimulations frauduleuses donneront lieu à la perception du double droit en sus de la taxe dont le Trésor aura été frustré.

ART. 19. — Les tuteurs, curateurs, syndics et séquestres supporteront personnellement les pénalités encourues par leur fait ou leur négligence.

ART. 20. — En garantie du recouvrement de la taxe et des pénalités exigibles, le Trésor exerce le privilège prévu par l'article 17 du dahir du 6 janvier 1916 (26 safar 1334, B. O. n° 169).

ART. 21. — Sont assujetties à restitution les taxes régulièrement perçues à l'occasion d'actes ou de mutations annulées, résolues ou rescindées par jugement ou arrêt passé en force de chose jugée ou à la suite de vente à réméré dont le rachat a été opéré dans le délai de rigueur.

Dans les cas prévus par les articles 121¹ et 581² du dahir-Code des obligations et contrats, la taxe n'est restituable, à défaut de jugement ou arrêt passé en force de chose jugée, qu'à la condition qu'il soit justifié de l'application de ces dispositions.

ART. 22. — Il y a prescription :

1° Pour le recouvrement des taxes, après un délai de vingt années à compter du jour où elles sont devenues exigibles ;

2° Pour ce qui concerne les pénalités, après un délai de deux années à compter du jour où les préposés de l'Administration auront été mis à même de constater chaque contravention ;

3° Pour la restitution des taxes ou pénalités indûment perçues, après un délai de deux années à compter du jour de la perception.

ART. 23. — Les poursuites et instances pour le recouvrement ou la restitution des taxes et des pénalités auront lieu selon le mode prescrit en matière de timbre et d'enregistrement par les articles 49, 50 et 52 du dahir du 11 mars 1915

1. Condition résolutoire.

2. Défaut de paiement de prix.

(22 rebia II 1333) et 6 du dahir du 4 août 1919 (6 kaada 1337).

ART. 24. — Toutes dispositions contraires des dahirs antérieurs sur l'enregistrement sont abrogées.

*Fait à Rabat, le 18 chaoual 1338,
(5 juillet 1920).*

Vu pour promulgation et mise à exécution :

Rabat, le 10 juillet 1920,

Le Délégué à la Résidence générale,

URBAIN BLANC.

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE

Il nous paraît inutile de mentionner sur cet index les ouvrages d'ordre général.

Nous devons signaler d'autre part qu'aucun travail sur la taxe de plus-value n'a, à notre connaissance, été publié. Il existe bien sur cette question un rapport de M. de Saint-Aulaire, mais il ne nous a pas été donné de prendre connaissance de cette étude, le seul exemplaire qui aurait pu en être mis à notre disposition ayant été détruit accidentellement.

En ce qui concerne d'autre part le problème général des plus-values et de leur imposition, on trouvera une bibliographie très complète dans l'ouvrage de M. Petsche, *Les plus-values, base d'imposition*, Paris, 1919, 7^e éd.

Nous nous contenterons donc de fournir la nomenclature :

- 1° Des travaux purement marocains relatifs à des questions connexes ;
- 2° Des principaux documents non publiés où nous avons puisé notre documentation ;
- 3° Des articles de presse, en général à caractère tendancieux ;
- 4° Des documents officiels publiés ;
- 5° Des autres ouvrages plus spécialement utilisés.

I. OUVRAGES MAROCAINS.

- BOISSIÈRE (M.-G.). — « L'essor économique du Maroc », dans *Conférences franco-marocaines*, Lib. Plon, 1917.
- CATTENOZ (Georges). — *La fiscalité marocaine*, Paris, les Presses universitaires de France.
- HOFFHERR (René). — « L'équilibre économique du Maroc moderne », dans la *Revue économique internationale*, juillet 1929.
- « Quelques aspects de l'économie marocaine », *Revue économique internationale*, juillet 1931.
- HOLTZ (Louis). — *Traité de législation marocaine*, Les Jurisclasseurs, Paris, 1914.
- LÉRIS (Pierre). — « L'histoire immobilière de Casablanca » dans la revue *La terre marocaine*, 1^{er} mars 1928, p. 25.
- MARCHAL (René). — *Précis de législation financière marocaine*.
- MAUCHAUSSÉ (Paul). — *L'évolution du régime minier au Maroc français*, thèse, Paris, 1931 (Recueil Sirey).
- MICHAUX-BELLAIRE. — « L'impôt de la naïba et la loi musulmane au Maroc », revue du *Monde musulman*, t. II, Paris, Leroux, éditeur.

— « Les tribus de la vallée du Loukkos », *Archives marocaines*, t. IV.

BERNARD (Paul). — *Les anciens impôts de l'Afrique du Nord*, Ed. des Tablettes, Saint-Raphaël (Var), 1925.

PIETRI (François). — « Les finances au Maroc », dans *Conférences franco-marocaines*, Plon, 1917.

II. DOCUMENTS NON PUBLIÉS.

(consultés aux Archives de la Direction générale des finances de Rabat).

Observations du Service de l'Enregistrement sur le rapport du bureau politique du 19 janvier 1915.

Note du Service de l'Enregistrement du 24 janvier 1915 en réponse au rapport de D. B...

Note du Service de l'Enregistrement du 30 janvier 1915 en réponse au rapport de la région de Rabat.

Rapport du Résident général Lyautey aux Affaires étrangères du 30 mars 1915.

Mémoire récapitulatif des 17 avril et 5 mai 1920.

Note de M. Branly du 17 mai 1920 (pour la presse).

Note du Service de l'Enregistrement du 9 avril 1923 au sujet de la nouvelle réglementation de la taxe de plus-value (telle qu'elle résulte du dahir du 5 juillet 1920).

Travaux préparatoires des dahirs des 15 juillet 1914, 11 mars 1915, 5 juillet 1920, 23 janvier 1924 et 13 juillet 1926 et exposés des motifs.

Rapport de M. Branly sur le remplacement de la taxe de plus-value par des ressources fiscales équivalentes.

Dossiers d'instance relatifs aux contestations soulevées par l'application de l'impôt.

Note de l'Association générale des propriétaires de Casablanca.

Note de M. de Lapradelle du 19 février 1914 au sujet du projet de dahir sur l'enregistrement.

Rapport de D. B... du 23 janvier 1914 sur le dahir du 15 juillet 1914.

Procès-verbal de la séance du 4 avril 1914 de l'Union coloniale française (Section Maroc).

Rapport du Syndicat français des intérêts de Casablanca sur le projet d'impôt sur les plus-values immobilières au Maroc (du 9 mai 1914).

Procès-verbal de la séance du 27 février 1915 du Comité des études économiques de Casablanca.

Rapport de l'Association générale des propriétaires de Casablanca du 23 avril 1920.

Pétition (d'octobre 1922) des propriétaires du Maroc visant la suppression de la taxe dite de plus-value immobilière.

Rapport du Comité des études économiques de Casablanca concernant la suppression de la taxe dite de plus-value immobilière (1^{er} février 1926).

Compte rendu de la Chambre mixte de Meknès présenté à la séance du Conseil de gouvernement du 31 mars 1924 sur la suppression de la taxe.

Conseil du Gouvernement du 5 juillet 1926.

Conseil supérieur du Commerce (17 juin 1926).

III. ARTICLES DE PRESSE.

a) En faveur de la taxe :

La Dépêche marocaine, 7, 8 et 10 avril 1915 : « Le bon impôt ».

Le Journal de Tanger : « Le juste tribut » (1^{er} mars 1923).

— « La juste loi » (6 mai 1923).

b) Contre la taxe de plus-value :

La Presse marocaine, 14, 15 et 16 mars 1915 : « Sur la plus-value immobilière.

27 juillet 1922 : « La taxe qui ruine ».

2 mars 1924 : « A propos de la plus-value immobilière ».

23 mars 1924 : « Encore de la taxe de plus-value ».

16 avril 1924 : « La taxe qui ruine ».

Le Petit Marocain, 8 mai 1920 : « Une protestation des propriétaires ».

15 septembre 1922 : « Un grave problème, la taxe de plus-value immobilière ».

L'Echo du Maroc, 14 janvier 1919 : « De la nécessité d'un régime législatif et financier ».

12 novembre 1922 : « L'agonie de la poule aux œufs d'or ».

c) Articles constituant un simple exposé du système :

L'Echo du Maroc, 18 et 19 juin 1915 : « Etude sur la plus-value immobilière ».

La Vigie marocaine, 9 mars 1915 : « La plus-value immobilière ».

L'Echo du Maroc : Compte rendu du Conseil du Gouvernement du 3 mai 1920.

IV. DOCUMENTS PUBLIÉS AU BULLETIN OFFICIEL DU PROTECTORAT. (épuisés).

Bulletin officiel n° 99 du 17 septembre 1914, contenant le texte du dahir relatif à l'enregistrement.

Bulletin officiel n° 101 du 28 septembre 1914, contenant le texte du dahir du 31 août 1914 relatif à l'expropriation pour cause d'utilité publique et l'exposé des motifs. (Pour les dahirs postérieurs ayant complété le dahir organique, consulter Rivière, *Traité*, codes et lois du Maroc, t. III, p. 328 et s.)

Bulletin officiel n° 125 du 15 mars 1915, contenant le texte du dahir organique du 11 mars 1915 sur l'enregistrement.

Bulletin officiel n° 126 du 22 mars 1915, contenant le discours prononcé par le ministre plénipotentiaire, délégué à la Résidence générale, à la séance du Comité des études économiques de Rabat.

Bulletin officiel n° 170 du 24 janvier 1916, n° 175 du 28 février, n° 181 du 10 avril, Compte rendu de la session du Comité des études économiques du Maroc occidental.

V. OUVRAGES TRAITANT DE LA QUESTION DE L'IMPOSITION
DES PLUS-VALUES.

- DELATTRE (Robert). — *La taxation des plus-values d'actif dans l'impôt cédulaire et général*, Rousseau et C^{ie}, éditeurs, Paris, 1929.
- GINGEMBRE. — *L'imposition des plus-values en droit français*, thèse, Paris, 1928.
- LAMBRINO (Jean). — *L'application et l'échec de la loi anglaise sur les plus-values foncières*, thèse, Paris, Jouve, 1920.
- LE SOURD (Robert). — *L'expropriation des plus-values indirectes résultant des travaux publics*, Sirey, Paris, 1930.
- OUALID (William). — *L'imposition des plus-values immobilières en Allemagne*, Paris, Giard et Brière, 1911.
- PETSCHÉ (Maurice). — *Les plus-values, base d'imposition*, Jouve, 1919.
-

Imprimerie J. BIERE, 18, 20, 22, rue du Peugue, Bordeaux.
